

## IX.-) TASA POR EXPEDICIÓN DE LICENCIAS URBANÍSTICAS

-  
-  
-  
-

Resolución nº BI TLO 2024 05.  
Fecha: 11 de septiembre de 2024.

### RESOLUCIÓN:

(...)

#### ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha de 17 de abril de 2023 se notificó a -----SL, 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 18 viviendas colectivas con trasteros, zonas comunes, garaje y piscina comunitarios en -----de Pozuelo de Alarcón.

II.) Tras comprobaciones realizadas por los Servicios de Inspección municipal se constató que la construcción de las 18 viviendas colectivas con trasteros, zonas comunes, garaje y piscina comunitarios en -----de Pozuelo de Alarcón, había sido ejecutada desde su inicio hasta su finalización por la entidad -----SL, por lo dicha entidad era sujeto pasivo sustituto del contribuyente, tanto de la tasa por licencia de obras, como del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en su calidad de constructor y contratista.

Por este motivo, se dictó Resolución del titular del órgano de gestión tributaria finalizándose las actuaciones que traen causa del procedimiento de inspección a nombre de la entidad -----SL con NIF -----por la Tasa por licencia de obras y por el impuesto sobre las obras antes citadas, y, continuándose las actuaciones inspectoras que traen causa de este procedimiento con -----SL, incorporándose la documentación obrante en este expediente al que se tramite con dicha entidad.

III.) A raíz de lo expuesto anteriormente, con fecha de 18 de febrero de 2024 se notificó al obligado tributario referenciado el inicio de actuaciones inspectoras por la tasa por licencia de obra, con el fin de comprobar y en su caso, regularizar su situación tributaria en relación con la **construcción de 18 viviendas colectivas con trasteros, zonas comunes, garaje y piscina comunitarios en ----- de Pozuelo de Alarcón.**

IV.) Con fecha de 17 de abril de 2024 el obligado tributario suscribió Acta de Disconformidad nº----- ---. El acta se tramitó en disconformidad por desacuerdo del obligado tributario con la propuesta de liquidación contenida en la misma.

En el acta se regularizaba su situación tributaria por la Tasa por Licencias Urbanísticas en relación con el hecho imponible identificado en el apartado anterior, proponiéndose en la misma una **liquidación tributaria definitiva** por un importe de **3.393,59 euros**, de los que 2.975,60€ correspondían al principal y 417,99€ a los intereses de demora.

V.) Que, como consecuencia de la incoación del acta en disconformidad, se comunicó al Obligado Tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas para la defensa de sus

intereses, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del Acta, ante el Órgano competente para liquidar de esta Administración Tributaria.

Que, haciendo uso de su derecho, el 6 de mayo de 2024, presentó por correo electrónico, escrito, registrado de entrada con el nº 18833, de alegaciones contra el Acta incoada.

**VI.)** Con fecha de 15 de mayo de 2024 se dictó Resolución por el titular del órgano de gestión tributaria por la que se resolvió,

*“**APROBAR LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA**, derivada del Acta de Disconformidad nº -----de fecha 17 de abril de 2024, por el concepto de la tasa por licencia de obras, relativa a la construcción de 18 viviendas colectivas con trasteros, zonas comunes, garaje y piscina comunitarios en ----- en el término municipal de Pozuelo de Alarcón, a nombre de la entidad mercantil-----, con NIF-----, en los términos expuestos anteriormente, por un importe total de **2.146,74 euros**”.*

**VII.)** Contra dicha resolución, se presentó escrito de fecha 19 de junio de 2024 en el Registro General, por el que se interponía la presente Reclamación Económico-Administrativa.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.)** Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha de 15 de mayo de 2024 por la que se resolvió, **aprobar la liquidación definitiva**, derivada del acta de disconformidad nº -----por el concepto de la tasa por licencia de obras, por un importe total de **2.146,74 euros**.

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

- Que, el Tribunal Supremo, en sentencias como la que cita, y por la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº V0173-22, ha establecido que no procede integrar en la base imponible de la Tasa los gastos generales tanto del sujeto pasivo (promotor) como los del contratista, por tener el ya aludido carácter de indirectos. Según ello, entre dichos gastos generales deben quedar incluidos, al no existir conexión directa y estricta con la ejecución material de la obra, ya que se trata de gastos indirectos, no directos, y por tanto no inciden en la ejecución material y directa de la obra. Se refiere concretamente a los costes de Jefe de Obra, por importe de 75.200,00€ y a los costes del Encargado de Obra, por importe de 72.000,00€. Además, considera que estos importes incluyen el beneficio industrial de la empresa, por lo que no representan el coste real de la empresa (sueldo + seguridad social).
- Que, se debe de excluir de la base imponible la cantidad de 87.732,35€ por la ejecución de un Centro de Transformación. Dicho coste fue facturado directamente a -----por la empresa que llevó a cabo la ejecución del mismo, motivo por el cual, no se le puede exigir al interesado, como sustituto del contribuyente, el impuesto correspondiere a dicho gasto.

**SEXTO.)** En primer lugar, y a efectos dialécticos vamos a analizar esta segunda cuestión 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 que no procede la exigencia del importe facturado por la ejecución del Centro de Transformación al no haberse ejecutado directamente por la reclamante, por lo que no puede considerarse a ésta sujeto pasivo sustituto del tributo en cuanto a esa obra.

El régimen jurídico de los sujetos pasivos de las tasas ha de partir del artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual:

*“...3. 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”.*

Por su parte, el artículo 23.2.b) del TRLRHL, establece que tendrán la condición de **sustitutos del contribuyente** en las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, **los constructores y contratistas de obras**.

Del contenido del expediente administrativo, debemos anticipar que la reclamante es obligado tributario principal, en su calidad de **sustituto del contribuyente**, en tanto que constructor-contratista de las 18 viviendas colectivas con trasteros, zonas comunes, garaje y piscina comunitarios en-----, objeto de este procedimiento, y por tanto está obligado por Ley a cumplir, tanto con la obligación tributaria principal (pago de la deuda), como con las obligaciones formales inherentes a la misma (presentación de comunicaciones, declaraciones, autoliquidaciones, etc.) Siendo ello así, tenemos que -----S.L., en su condición de contratista ejecutora material de las obras, se coloca en una posición **de sustitución del contribuyente**, respecto a este tributo.

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:

*“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”.*

Como ya hemos visto, la normativa tributaria que instituye a la interesada como sustituto del contribuyente respecto a estas obras de construcción 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 ejecuta las obras **es sujeto pasivo sustituto del contribuyente**. La figura del contratista de las obras como sustituto del contribuyente en el ICIO y la Tasa por expedición de licencias urbanísticas 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, 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, 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. (...) 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. (...) **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.**”**

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 no solicitó ni a la que se concedió la licencia de obras (fue la entidad ----SL) no es menos cierto que suscribió contrato para la ejecución material y total de dichas obras, con -----SL., 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 y ahora reclamante, 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

Por último, y en relación con la alegación de la reclamante de que se debe de excluir de la base imponible la cantidad de 87.732,35€ por la ejecución de un Centro de Transformación, ya que coste fue facturado directamente a la empresa que llevó a cabo la ejecución del mismo, motivo por el cual,

no se le puede exigir al interesado, como sustituto del contribuyente, el impuesto correspondiere a dicho gasto, hemos de decir, como se argumenta en la resolución impugnada, que el objeto del procedimiento de inspección es la construcción de las meritadas 18 viviendas. La licencia que ampara la construcción del Centro de Transformación, es la misma que ampara la construcción de las 18 viviendas. Por lo que, sólo hay una única construcción, y un solo hecho imponible sujeto a este tributo, ya que solamente existe una única licencia, motivo por el cual no se puede dividir la construcción para girar diferentes cuotas a varios obligados tributarios, ya que eso iría en contra de la propia mecánica del tributo.

La única entidad que figura como constructor y contratista de la construcción de las 18 viviendas al finalizar la construcción es-----, SL, así figura recogido en el Certificado Final de Obras y en el Acta de recepción del edificio terminado, por lo tanto, es a esta entidad a la que, por mandato legal, esta Administración se debe dirigir para liquidar este tributo en tanto que sustituto del contribuyente

En este punto y como soporte a lo anteriormente expuesto citaremos Sentencia 633/2018 de 25 de julio del TSJ de Madrid, la cual en su Fundamento Cuarto estipula lo siguiente:

*“...Pero estas peculiaridades entendemos que no pueden hacernos olvidar el punto de partida, que el hecho imponible es una obra necesitada de licencia. Hasta tal punto es así, que de realizarse una obra en varias fases, necesitándose una licencia distinta para cada una de ellas, se producirían diversos hechos imponibles del ICIO (STS de 29 de noviembre de 1999, recurso nº 27/1995, y las que allí se citan). Partiendo de estas premisas, convenimos con el Juzgado en que, aunque han sido dos los contratos concertados sucesivamente por la EMV para la ejecución de la obra, uno con PRASI, SA y, tras su rescisión, otro con la recurrente para terminar la obra que no finalizó la anteriormente obligada, obra sujeta al ICIO solo hay una, la obra para la que se solicitó y obtuvo licencia por el dueño de la obra, el contribuyente, la EMV, obra que inició PRASI, S.A. y concluyó la apelante. De hecho, aunque la recurrente sostiene que hubo dos obras, una, la realizada por PRASI, S.A., y otra, la realizada por ella, su propio comportamiento desmiente esta premisa de su razonamiento ya que de ser ello así, si realmente su actuación debiera calificarse de nueva obra, debió haber presentado autoliquidación provisional del ICIO al iniciar "su" obra y no lo hizo. Además, y entendemos que esto es determinante, la obra realizada por la recurrente estaba amparada por la misma licencia que la realizada por la anterior constructora, por el mismo proyecto licenciado y por el mismo pliego de condiciones técnicas, consistiendo su intervención en la continuación para terminarla de la misma obra ya iniciada por otra constructora. Por tanto, no habiendo nueva licencia que amparara la obra realizada por la recurrente, debemos concluir que se trata de una sola obra sujeta al ICIO , un solo hecho imponible sujeto al impuesto, en el que hay un solo contribuyente dueño de la obra, la EMV, y dos **sustitutos** del contribuyente por haber ejecutado la obra dos empresas constructoras sucesivamente, siendo la empresa apelante la que tenía la condición legal de **sustituto** del contribuyente al terminar la obra y, por esta razón, la que estaba legalmente obligada a liquidar definitivamente el impuesto.*

Las conclusiones derivadas de todo lo anterior permiten deducir que:

- La Administración Tributaria municipal se dirigió en un principio contra quien figuraba como solicitante de la licencia de obras----- SL.
- 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 sustituto del contribuyente como es -----SL
- La contratista-constructora de las obras es -----SL, 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 del expediente de Inspección a -----SL.

Como se dice en la resolución ahora impugnada, no es posible excluir de la base imponible el importe de la construcción del Centro de Transformación, no sólo porque forma parte del coste de ejecución material de la misma en su conjunto, sino que, además, está amparado por la misma y única licencia que autoriza la realización de la construcción de las viviendas y forma parte del mismo hecho imponible que es objeto de regularización en este procedimiento.

**SÉPTIMO.)** En cuanto a la alegación de que no procede integrar en la base imponible de la Tasa e ICIO los gastos generales tanto del sujeto pasivo (promotor) como los del contratista, por tener el ya aludido carácter de indirectos. Según ello, entre dichos gastos generales deben quedar incluidos, al no existir conexión directa y estricta con la ejecución material de la obra, ya que se trata de gastos indirectos, no directos, y por tanto no inciden en la ejecución material y directa de la obra. Se refiere concretamente a los costes de Jefe de Obra, por importe de 75.200,00€ y a los costes del Encargado de Obra, por importe de 72.000,00€.

En primer lugar, y con arreglo a lo previsto en el artículo 24.2 del TRLRHL, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

Y para el cálculo de la cuantía de estas tasas deben considerarse todos los costes a los que dé lugar la prestación de los servicios o la realización de las actividades: costes directos e indirectos, costes de carácter financiero, costes de amortización del inmovilizado, y costes necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio (que se calcula con arreglo al presupuesto y el proyecto aprobados por el órgano competente) o la actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El concepto de costes indirectos que utiliza la ley debe entenderse en sentido amplio.

Por su parte, el artículo 4 de la Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa por tramitación de licencias urbanísticas del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, vigente en el momento del devengo, establece que **la base imponible está constituida por** el coste real y efectivo de la construcción, entendiendo por éste el coste de su ejecución material.

El concepto de ejecución material, al igual que el de gastos generales y el de beneficio industrial, lo extrae el legislador de la legislación de contratos de las Administraciones Públicas.

Finalmente, 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 municipal 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 la reclamante, es el sujeto pasivo sustituto del contribuyente, y por tanto el que asume todos los costes que comportan la ejecución material de la construcción.

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.

Analizada la cuestión de los costes que deben formar la base imponible del ICIO y Tasa de obras y, a fin de que las empresas promotoras presenten para la solicitud de licencia proyectos técnicos con la totalidad de las unidades de obra a realizar, tenemos que manifestar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 de Código Básico de la Edificación, el proyecto técnico describirá el edificio y definirá las obras de ejecución del mismo con el detalle suficiente para que puedan valorarse e interpretarse inequívocamente durante su ejecución, señalando en su Anejo I, como uno de los documentos obligatorios en dicho proyecto, los siguientes:

- 1º.- Valoración aproximada de la ejecución material de la obra proyectada por capítulos.
- 2º.- Cuadro de precios agrupado por capítulos
- 3º.- Resumen por capítulos, con expresión del valor final de ejecución y contrata.

En este mismo sentido se manifiestan los artículos 126 y ss del 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.

Por tanto, desde este punto de vista, debemos concluir que el proyecto técnico a presentar por las empresas promotoras deberá ser completo, incluyendo todas las unidades de obra a realizar, con un resumen por capítulos de dichas unidades. La suma de los diferentes capítulos nos dará el coste de ejecución material, coste éste que será la magnitud a utilizar para formar la base imponible de la Tasa e ICIO.

Y a los costes directos, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de RD 1098/2001, a los costes directos expuestos, se deben de adicionar la parte proporcional de los costes indirectos, tales como alquiler de casetas, pabellones, almacenes, vestuarios, comedores, sanitarios, oficinas y demás, para trabajadores instalados a pie de obra, los del personal técnico o administrativo adscrito a la construcción, así como aquellos otros añadidos o imprevistos. Estos costes, pueden estar valorados por unidades de obra presupuestadas, o bien, en partidas alzadas cifradas sobre un porcentaje de los costes directos, igual para cada unidad de obra, tal y como se comprueba que se ha realizado por la Inspección Tributaria Municipal: determinación uno a uno el coste del producto de cada unidad de obra (a través de la cuantificación de sus costes directos e indirectos), cuya suma da como resultado el coste de ejecución material que, constituye la base imponible del tributo.

Con el fin de contrastar la documentación aportada por el obligado tributario consta en el expediente la notificación de requerimientos individualizados de información a varios de los proveedores y subcontratistas que han intervenido en la ejecución de esta construcción, a fin de aportar documentación relativa a la facturación emitida por los trabajos realizados o por el material suministrado a la construcción objeto de este procedimiento. Dichos requerimientos fueron atendidos en tiempo y forma, obrando en el expediente una relación minuciosa y detallada de toda la facturación a la que nos remitimos, constituyendo toda esa documentación el soporte de la comprobación por parte de la Inspección de los importes del coste real y efectivo de la obra.

En este sentido, y una vez recopilada toda esa información se determinó que la base imponible por la que se procedería a regularizar la situación tributaria por la Tasa en relación con la construcción referenciada, ascendía a **1.717.796,94 euros**.

Dicha cantidad, como se especifica en la resolución impugnada, se corresponde con el coste de ejecución material de las facturas emitidas por todos los proveedores y subcontratistas que han intervenido en la ejecución de la construcción, a las que se han sumado los costes de mano de obra del personal del obligado tributario que han realizado trabajos o prestados servicios en esta construcción, así como el coste de construcción del Centro de Transformación.

Además de lo anterior se ha integrar en los costes indirectos, aquellos que, aun 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 a 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 todo lo anterior ha sido lo tenido en cuenta por la Inspección, todo ello reiteramos 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.

Así pues, para determinar la base imponible de este tributo, debemos determinar el coste real y efectivo del Presupuesto de Ejecución Material, determinando 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.

Dicha ejecución material, no sólo son 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., teniendo en cuenta que todos los costes deben ser computados a pie de obra.

Por tanto, no se pueden excluir de la base imponible de este tributo, ni los costes de mano de obra del Jefe de Obra por importe de 75.200,00€, ni los del Encargado de Obra, por importe de 72.000,00€, (a los que el obligado tributario, primero considera como gastos generales, para luego afirmar que son costes indirectos), al ser dichos costes parte del precio unitario de todas y cada una de las unidades de obra que integran el coste de ejecución material de esta construcción.

Es cierto que, como expone la resolución impugnada, el particular no sólo reconoce que dichos gastos tienen la consideración de indirectos, y, por tanto, incluibles en el presupuesto de ejecución material como base imponible del tributo, sino que cita en apoyo de su pretensión Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº V0173-22, en la que se refleja con la misma literalidad lo anteriormente expuesto, concluyendo el propio obligado tributario, como no podía ser de otro modo, que dichos costes son costes indirectos personal propio de la empresa) realizan principalmente labores de reporting, administrativas de tipo documental y de control de calidad.

Igual suerte ha de correr como costes de ejecución de la obra los de personal, como son los Capataces y los Encargados de Obra, cuya labor es la controlar los equipos de trabajo, asignar los tajos, controlar la entrada y salida de subcontratistas, y al personal técnico (Jefes de Obra y Jefes de Producción), personal cualificado y titulado, Ingenieros, Arquitectos Técnicos y demás, cuya función es el control técnico de la construcción.

Es decir, según lo alegado por el obligado tributario, si se suprime a este personal técnico y cualificado que conoce los procesos internos de la constructora, sus estándares de construcción y las formas en que se deben llevar a cabo, las diferentes unidades de obra para que ajusten al proyecto para el que se concedió la licencia, el proceso constructivo en su conjunto no sería viable imposibilitando el buen fin y ejecución de la obra.

Como igualmente se razona en la resolución impugnada, la supresión del personal técnico y de control de la construcción, quién coordina a las más de todas las empresas subcontratadas para que realicen los trabajos o suministren materiales, en qué momento deben realizar esos trabajos, daría lugar a la imposibilidad práctica de la buena ejecución de los trabajos que culminarían la correcta ejecución de la obra.

En función de lo expuesto, dentro de la relación de personal facilitada por el obligado tributario junto con su escrito de alegaciones, consideramos conforme a derecho la imputación de los costes de estos costes de personal como imprescindibles para la ejecución de la obra.

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

**DESESTIMAR la presente** a la Reclamación Económico-Administrativa---, (expediente nº---) interpuesta por-----, **S.L, con CIF-----, en nombre y representación de la entidad mercantil -----S.L., con CIF nº-----, en el sentido de CONFIRMAR** la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 15-05-2024 aprobatoria de la liquidación definitiva nº-----, **derivada del expediente de inspección --, Acta-----, por importe de 2.146,74 Euros, en concepto de** la Tasa por expedición de licencia de obras, por la construcción de 18 viviendas colectivas con trasteros, zonas comunes, garaje y piscina comunitarios en -----de Pozuelo de Alarcón, todo ello en base a los motivos ya expuestos.

(...)

- **Resolución nºSP TLO 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 la Tasa por Licencias Urbanísticas, 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 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 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 9.660,14.-€, de los que 8.344,47.-€ corresponden al principal y 1.315,67.-€ a los intereses de demora. El Acta fue tramitada en conformidad.

(...)

**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 Disconformidad -----.

**SEXTO.-)** En aplicación a la Tasa por Licencias Urbanísticas y por remisión a lo dispuesto legalmente para el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se ha de inferir que 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:

..." 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." ...

No obstante lo anterior y ya específicamente respecto al sujeto pasivo de la tasa por expedición de licencias urbanísticas, el artículo 23 del TRLRHL dispone que:

".... **1.** Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

**a)** Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.3 de esta ley.

**b)** Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta ley.

**2.** Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente:

(...)

**b)** En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras. "

Queda por tanto claro que en el presente expediente, la Administración debería haber dirigido sus actuaciones frente el sustituto del contribuyente, es decir la actuación administrativa hubiera

tenido que seguirse no contra la aquí recurrente sino contra la, o las empresas o entidades constructoras, como no ocurre en el presente expediente.

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

**ESTIMAR** la presente **Reclamación Económico-Administrativa** interpuesta por Don -----, en nombre y representación de la mercantil de -----, en el sentido de **ANULAR el acto impugnado**, esto es, la Aprobación de la Liquidación Definitiva derivada del Acta de conformidad número 1003/2014, por la Tasa de Licencias Urbanísticas por importe de 9.660,14.-€.

(...)

- **Reclamación nº SP TLO 2014 01.**

**Fecha: 04 de abril de 2014.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha 15 de Febrero de 2013 se notificó al obligado tributario el inicio de las actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por la Tasa por Licencias Urbanísticas, mediante comunicación, 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.

**II.-)** Con fecha 29 de julio del mismo año se incoa Acta de Disconformidad nº -----, siendo notificada junto al informe ampliatorio, por correo administrativo, en ese mismo día, y notificado al obligado el día 2 de agosto 2013. Dicha Acta regularizaba la situación tributaria en relación a la construcción anteriormente referida, proponiendo una liquidación definitiva por importe de 5.042,63.-€, de los que 4.352,74.-€ corresponden al principal y 689,89.-€ 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 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

**III.-)** De acuerdo a lo establecido por el artículo 157.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, 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 no ejerció tal derecho, al no constar presentación de escrito de alegaciones contra el Acta Disconformidad LO -----, no habiendo, por tanto aportado pruebas, ni otros documentos que pudiesen haber sido tomados en cuenta.

**IV.-)** Que con fecha 30 de septiembre de 2013, y considerándose cumplido lo dispuesto por el artículo 172 del Real Decreto 2568/1986, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, se procede a emitir el correspondiente Informe-Propuesta, relativo a los hechos puesto de manifiesto.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** Se impugnan en la presente reclamación económico-administrativa las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobatoria de la liquidación definitiva derivada de Acta de Disconformidad LO -----, así como de imposición de sanción.

**SEXTO.-)** En aplicación a la Tasa por Licencias Urbanísticas y por remisión a lo dispuesto legalmente para el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se ha de inferir que 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.” ... No obstante lo anterior y ya específicamente respecto

al sujeto pasivo de la tasa por expedición de licencias urbanísticas, el artículo 23 del TRLRHL dispone que:

*“... 1. Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:*

*a) Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.3 de esta ley.*

*b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta ley.*

**2. Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente:**

*(...)*

*b) En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras.*

Queda por tanto claro que en la presente reclamación, la Administración debería haber dirigido sus actuaciones frente el sustituto del contribuyente, es decir, la actuación administrativa hubiera tenido que seguirse no contra la aquí recurrente sino contra la, o las empresas o entidades constructoras, como no ocurre en el presente expediente.

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

**ESTIMAR** la presente **Reclamación Económico-Administrativa**, interpuesta por **Doña -----**, en el sentido de **ANULAR el acto impugnado**, esto es, la Aprobación de la Liquidación Definitiva derivada del Acta de Disconformidad nº LO -----, por la Tasa de Licencias Urbanísticas por importe de 5.042,63.-€.

*(...)*

- **Resolución nº BI TLO 2014 04.**

**Fecha: 17 de junio de 2014.**

**RESOLUCIÓN:**

*(...)*

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha 10 de enero de 2007 se concedió a D<sup>a</sup> -----, licencia de obras para la ejecución de las obras de construcción de 5 viviendas adosadas con garaje en la calle ----- de Pozuelo de Alarcón. La licencia es solicitada en nombre propio y de cinco familiares más. La vivienda promovida por la obligada tributaria, de la cual es titular, es la señalada con el número ----- de la citada calle ----- .

El certificado final de la referida vivienda está fechado el día 7 de octubre de 2009, visado el 8 de octubre del mismo año. La licencia definitiva y de primera ocupación se concedió el día 29 de junio de 2010. El importe ingresado por la Tasa asciende a la cantidad de 2.318,34.-€, correspondientes al proyecto de 5 viviendas con el garaje, habiéndosele aplicado a la vivienda a la misma asignada, el porcentaje que le correspondía según el total proyectado y que era del 18,87%, todo ello de acuerdo al presupuesto de ejecución material.

**II.-)** Con fecha 10 de julio de 2013 se inició a nombre de la obligada tributaria actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Tasa por la prestación de servicios urbanísticos, mediante comunicación de inicio con propuesta de liquidación notificada al efecto, en relación con las obras de construcción de vivienda unifamiliar en la calle ----- de Pozuelo de Alarcón.

**III.-)** Tras la puesta de manifiesto de la propuesta de liquidación a la obligada tributaria, con fecha 16 de octubre de 2013 fue incoada Acta de Disconformidad nº TLU ----- , siendo notificada junto al informe ampliatorio el 17 de noviembre de 2013. En s vistud se procedía a regularizar la situación tributaria por la Tasa por la prestación de servicios urbanísticos en relación con el hecho imponible identificado anteriormente, proponiéndose una liquidación tributaria por importe de 2.610,61.-€.

A consecuencia de la rúbrica de la citada Acta de Disconformidad, se comunicó al obligado tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas para la defensa de sus intereses, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del Acta.

Haciendo uso de tal derecho, el día 31 de octubre de 2013, el obligado tributario presentó escrito de alegaciones, solicitando que se revocara o se declarara nulo el procedimiento incoado.

**IV.-)** Con fecha 11 de noviembre de 2013 se procede a emitir el correspondiente Informe-Propuesta, relativo a los hechos puestos de manifiesto.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** 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 TLU ----- , de fecha 16 marzo de 2013.

**SEXTO.-)** En cuanto a la primera de las alegaciones referente a la legalidad o no del inicio del procedimiento de inspección incoado contra la parte recurrente por los órganos de Inspección municipal, se ha de mencionar en primer lugar lo establecido por el artículo 8º de la Ordenanza Municipal, que regula la comprobación administrativa al finalizar las obras en relación a los hechos imponibles relativos a la Tasa por la prestación de servicios urbanísticos. La comprobación mencionada está encomendada al órgano de inspección municipal, teniendo como objeto la comprobación del coste real y efectivo de las obras en relación con el importe declarado previamente

o autoliquidado por los contribuyentes, pudiéndose emitir, en su caso, la liquidación definitiva que proceda.

Para llevar a cabo tales actos de comprobación, el órgano de Inspección, puede, y debe, utilizar cuantas facultades le permita el ordenamiento jurídico, y que están recogidas por el artículo 142.1 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, según el cual:

*“Artículo 142.- Facultades de la inspección de los tributos*

*1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.”*

Por otra parte el apartado c) del artículo 141, del mismo texto legal, preceptúa, cuando regula las funciones y facultades de la inspección tributaria, que:

*“Artículo 141.- La inspección tributaria.*

*La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:*

*c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.”*

El citado artículo 93 de la Ley 58/2003, dice:

*“Artículo 93,. Obligaciones de información*

*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.”*

En el presente procedimiento, por el órgano de inspección y de acuerdo a los preceptos anteriores, se ha realizado requerimiento a la empresa constructora de las obras en relación de los documentos relevantes para la comprobación del hecho imponible, tales como facturas o certificaciones de obras.

Pero a más abundamiento, se ha de traer a colación el párrafo tercero del apartado 3 del artículo 30 del Real Decreto 1065/2007, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que estipula que:

*“Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.”*

El precitado artículo 30.3 menciona expresamente que los requerimientos para la obtención de información pueden ser realizados de forma independiente a un procedimiento de inspección, sin que sea obligatorio realizarlos en el seno del mismo; asimismo dicho artículo menciona también expresamente que la realización de tales requerimientos no supone el inicio de un procedimiento frente a la persona requerida.

Por tanto es ajustado a la normativa aplicable, la realización de forma independiente de requerimiento individualizado para la obtención de información a la constructora, con el objeto de obtener documentación relativa al hecho imponible.

**SEPTIMO.-)** En relación al cálculo de la Base imponible, hay que señalar que en el Acta de disconformidad se motiva con total claridad la integración de la Base Imponible de la obra objeto de comprobación. Dicha integración se realizó por el método de estimación directa, de tal manera que para efectuar el cálculo de coste real de la obra se tomaron las facturas emitidas a la obligada tributaria por los contratistas de la obra. Dichas facturas están a su vez en consonancia con el contrato firmado por el obligado tributario y el resto de promotores con la empresa contratista, y que a su vez fueron cotejados con los importes declarados por la entidad mercantil anónima denominada *aaaa*, y la entidad *bbbb*, en el modelo 347 de la AEAT, según consta en el expediente.

Integrada la base con los documentos citados, la inspección analizó qué partidas de gasto no debían formar parte de la misma, entre otros, como impuestos (IVA, etc...), sin que puedan integrar la Base Imponible ni el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no constituya estrictamente el coste de la ejecución material.

Las facturas examinadas no contienen partidas o conceptos que directamente puedan ser deducidos, como tampoco, el presupuesto de ejecución debidamente visado, contiene partidas donde se repercutan gastos generales o beneficio industrial. Ante lo cual la Inspección comprobó que existía una cláusula en la que se hacía mención a que, en el precio facturado se incluían los gastos generales y el beneficio industrial del contratista, eso sí, sin concretar el importe de dichos conceptos.

Asimismo se pudo comprobar por la Inspección que la empresa, según la contabilidad aportada, incurría normalmente en gastos generales que podría repercutir a sus clientes a través de las facturas, aunque sin determinar el importe o porcentaje repercutido a la obra en concreto objeto del presente expediente, ya que la contabilización llevada a cabo por el contratista no se desglosaba por centros de coste (u obras en curso).

De tal manera no figuraban, en las facturas emitidas, importes que pudieran ser deducidos directamente de la Base Imponible, y tampoco era posible determinar con exactitud los gastos generales y el beneficio industrial del contratista en relación a la obra concreta, por lo que la Inspección estimó como válida la propuesta de deducción de tales partidas efectuada por otro de los clientes de las mismas empresas contratistas, y que compartían licencia urbanística y contrato con las mismas. Tal propuesta consistía en aplicar como gastos generales y benéfico empresarial, respectivamente los porcentajes del

13% y 6%, sobre el coste de ejecución material contenidos en el artículo 141 del reglamento de Contratos de las Administraciones Publicas, (siendo además que tal criterio es el normalmente aceptado por la jurisprudencia).

Tal propuesta de deducción en relación a la Base Imponible fue notificada al obligado tributario e incluida en la propuesta de liquidación previa a la firma de las actas, sin que se opusiera a tal propuesta.

En el Acta de Disconformidad, así como en el informe ampliatorio se puso de manifiesto que la Administración actuante no había podido obtener los datos necesarios para determinar estas partidas que no debían formar parte integrante de la Base Imponible, detallándose las causas determinantes del cálculo efectuado, los datos contables del contratista, así como la justificación y adecuación de los porcentajes finalmente utilizados, siendo claro que el método de estimación indirecta se utilizó únicamente para calcular el importe no integrante de la Base Imponible, para la deducción del beneficio empresarial y los gastos generales de la misma.

En este punto hay que hacer mención al apartado segundo del artículo 158, de la Ley 58/2003, que establece que:

*“Artículo 158.- Aplicación del método de estimación indirecta*

*2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.”*

Por tanto, y como corolario, se ha de manifestar, en primer lugar, que la Inspección utilizó el método de estimación indirecta única y exclusivamente para realizar el cálculo de los importes a deducir de la Base Imponible, y, por tanto, a favor del obligado tributario. En segundo lugar, tal y como dice el art.158 de la LGT, la aplicación de dicho método no requiere de acto administrativo previo que así lo declare, y en tercer lugar y por último, tanto en el Acta de Disconformidad como en el informe ampliatorio, se pusieron de manifiesto las causas, la justificación y el método utilizado, por lo que este Tribunal es del parecer que el procedimiento legalmente establecido ha sido observado en todo momento por el órgano de Inspección.

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

**DESESTIMAR .....**

- **Resolución nº BI TLO 2014 03.**

**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 de comprobación e investigación por la Tasa por Licencias Urbanísticas, mediante comunicación 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.

**II.-)** Con posterioridad, el día 5 de febrero de 2013 se incoa Acta de Disconformidad nº LO ----- al citado obligado tributario, que fue notificada ese mismo día, junto al informe ampliatorio notificado por correo administrativo el 13/02/2013, proponiéndose una liquidación tributaria definitiva por un importe de 44.397,59.-€, de los que 39.587,45.-€ correspondían al principal y 4.810,14.-€ a los intereses de demora.

**III.-)** A consecuencia de la incoación del Acta de Disconformidad, 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 33.303,07.-€, de los que 29.690,35.-€ correspondían al principal y 3.615,72.-€ a los intereses de demora. Junto con la estimación parcial se emitió y notifico carta de pago por el referido importe, indicándosele los plazos para efectuar el ingreso de la misma.

**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 de fecha 22 de mayo de 2013.

Dicha Resolución fue impugnada mediante interposición de la presente Reclamación mediante escrito de fecha 19 de julio de 2013, adjuntando las alegaciones y documentación en defensa de su derecho.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** 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 LO -----, de anterior mención.

**SEXTO.-)** 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 de la Tasa por Licencias Urbanísticas.

La contabilidad ha de entenderse como un sistema de información dirigido a proporcionar, no sólo 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 y 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 transcendencia tributaria*”.

En el expediente administrativo consta la contabilidad completa de la obra, es decir, los datos completos, con el 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.

Una vez analizados, de todos los datos contabilizados la Inspección no ha incorporado a la base imponible los que 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 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), 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 manifiestamente 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 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 otro lado 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 de ésta, 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 la entidad -----, lo cual le hace asumir parte de los costes de ejecución de las obras por ella realizadas..

Si esto no fuera así, sería difícil entender cómo es posible que en el año 2010, la facturación total por las 20 viviendas, (donde están incluidas las once objeto de la presente reclamación) emitida por la reclamante a la entidad mercantil ----- asciende a 518.520,00 €, sin incluir el IVA., mientras que la suma total de las facturas recibidas sólo de los proveedores y subcontratistas y contabilizadas

en las cuentas números ----- “Materiales de construcción”, ----- “Materiales de edificación”, -- ----- “Elementos y conjuntos incorporables”, ----- “Otros aprovisionamientos”, ----- “Trabajos realizados por otras empresas” y ----- “Trabajos realizados edificación”, asciende a un total de 1.538.449,61 €. Es decir, parece que existen costes directos de obra, asumidos por la reclamante, que no han sido repercutidos en las certificaciones y facturas emitidas, todo lo cual hace que tales documentos no sean los idóneos para establecer la Base Imponible del Impuesto.

En consecuencia, las certificaciones emitidas por la reclamante no pueden ser tenidas en cuenta para determinar la base imponible de este Impuesto, ya que, al menos en el ejercicio 2010, hay una diferencia de más del triple, entre el coste de las construcciones realmente soportado por la interesada, y los importes repercutidos en sus facturas y certificaciones, lo que parece evidenciar, que el propio obligado tributario, asume y soporta parte de los costes que quedaban pendientes para la finalización de las construcciones, en su condición adquirida de “dueña de las obras” y a consecuencia del acuerdo con la promotora de las mismas.

**NOVENO.-)** 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 cuál de ellos 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 cual, 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, 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), lo cual será una cuestión de prueba.

Es más, la precitada sentencia en cuanto 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 la reclamante, es la constructora-contratista y por tanto la 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 impuesto.

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 la 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; - por otro lado 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 aquéllos 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 todo lo anterior ha sido lo tenido en cuenta por la Inspección, todo ello reiteramos 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, 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 decir, constituye 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, 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 extraído no solo por el legislador, en concreto, 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.

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

**DESESTIMAR .....**

(...)

- **Resolución nº BI TLO 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 la Tasa por expedición de Licencias Urbanísticas, 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 LO ----- , siendo notificada junto al informe ampliatorio, por correo administrativo, en fecha 2 de julio de 2012. Dicha Acta regularizaba la situación tributaria por la referida Tasa por Licencias Urbanísticas, en relación a la construcción anteriormente referida, proponiendo una liquidación definitiva por importe de 27.932,95.-€, de los que 25.532,12.-€ corresponden al principal y 2.400,83.-€ 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 58/2003, de 17 de diciembre, 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 del Titular del Órgano de Gestión Tributaria por la que se aprobaba la liquidación definitiva del acta de

disconformidad LO ----- por importe de 27.080,74.-€, de los que 24.599,57.-€ correspondían al principal y 2.481,17.-€ a los intereses de demora.

**V.-)** En ejercicio de su derecho el obligado tributario presento recurso de reposición contra la mencionada Resolución en fecha 31 de octubre de 2012. Dicho Recurso de Reposición fue desestimado mediante resolución de fecha 5 de diciembre de 2012.

(...).

## 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 Disconformidad IO ----- , de fecha 16 marzo de 2012, así como de imposición de sanción, SAN ICIO 1008/2012, de fecha 19 de junio de 2012.

**SEXTO.-)** El artículo 2 de la Ordenanza Municipal Reguladora de la Tasas por la Tramitación de Licencias Urbanística del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, vigente en el ejercicio que nos ocupa, establece que el hecho imponible de la referida Tasa es la prestación de un servicio municipal por la tramitación de Licencias Urbanísticas cuya reserva está declarada a favor del Ayuntamiento.

Habiéndose solicitado la preceptiva Licencia para la construcción de cinco viviendas unifamiliares (adosadas), en la Calle ----- Pozuelo de Alarcón, e iniciada la comprobación técnica y la tramitación administrativa para su obtención y concesión, se pone de manifiesto que la Licencia fue concedida el 26 de abril de 2006, por lo que el hecho imponible de la Tasa de referencia se ha producido.

Una vez producido el hecho imponible, se ha de determinar la Base Imponible, que de acuerdo al artículo de la mencionada Ordenanza municipal está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose como tal, a los efectos de la presente litis, el coste de ejecución materia de la construcción, instalación u obra.

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 la Tasa por la Tramitación de Licencias Urbanísticas, 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 *aaaa* y *bbbb* 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 referido 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 gravan 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 c-08/0513, emitida con fecha 25/11/2008 por la entidad *aaaaa*, correspondiente a la certificación número 19 y última, de la que se desprende que el coste de ejecución material asciende a 1.141.384,57.-€, y en cuanto a la entidad *bbbb*, 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, respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, número 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 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 de los alegados.”*

De tal forma, hay que inferir que ni el beneficio industrial, ni los gastos generales se incluirán en la Base Imponible de la Tasa 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 *bbbb*, 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, teniendo

además que 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 que la Sentencia anteriormente citada, cabe citar la Sentencia, también respecto del ICIO, 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 de la Tasa 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”.

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

**DESESTIMAR .....**

(....)

- **Resolución nº BI TLO 2012 01.**

**Fecha: 21 de junio de 2012.**

**RESOLUCION:**

(...)

## ANTECEDENTES DE HECHO

**I.-)** Con fecha 10 de Junio de 2010 se notificó al obligado tributario referenciado el inicio de actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación por la Tasa por Licencias Urbanísticas mediante comunicación con requerimiento de documentación, en el cual se requería la presentación de documentación acerca de la demolición existente y la construcción de dos viviendas unifamiliares adosadas y dos piscinas en la Av. ----- de Pozuelo de Alarcón, de conformidad a lo establecido con carácter general por el art. 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 de Inspección tributaria.

**II.-)** Con fecha 13/12/2010, se incoa Acta de Disconformidad Nº LO ----- al expresado obligado Tributario, notificada (por agente tributario 16/12/2010) ese mismo día junto con su informe ampliatorio , por la que se regularizaba la situación tributaria en concepto de la Tasa por expedición de Licencias Urbanísticas en relación con el hecho imponible identificado en el apartado anterior, proponiéndose una liquidación tributaria definitiva por importe de 17.621,37.-€, de los que 15.605,07.-€ correspondían la principal y 2.016,30.-€ a los intereses de demora. El obligado tributario basó su disconformidad en los motivos y manifestaciones ya a legadas en la propuesta de regularización.

Se notificó al obligado tributario la propuesta de liquidación por la que se procedía a regularizar su situación tributaria por el mencionado tributo, concediéndole el plazo legal para trámite de audiencia y alegaciones, de conformidad con lo establecido en los artículos 156.1 y 157.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

**III.-)** Con fecha 30 de diciembre de 2010, el obligado tributario presentó, escrito de alegaciones registrado con el nº -----.

**IV.-)** Con fecha 18 de febrero de 2011 el obligado tributario presentó, recurso de reposición registrado con el nº -----. En el que se cuestiona el verdadero alcance de las actuaciones inspectoras calificándolas de afán recaudatorio, voraz e indiscriminado, por la desproporcionalidad de los costes considerados por la inspección.

Dicho recurso fue desestimado mediante resolución de fecha 23 de febrero de 2011.

**V.-)** Al obligado tributario se le incoó expediente sancionador por infracción tributaria, por el mismo concepto tributario obrante en el expediente número -----.

**VI.-)** Con fecha 2 de febrero de 2011 se le notificó comunicación de fecha 18 de enero de 2011 de inicio de expediente sancionador por infracción tributaria, que contenía la propuesta de sanción grave, conforme al procedimiento regulado en el artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**VII.-)** Con fecha 18 de febrero de 2011 el obligado tributario presentó escrito de alegaciones, registrado con el número -----.

**VIII.-)** Con fecha 4 de marzo de 2011, se notificó al obligado tributario resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 23/02/2011, por la que se le desestimaban las alegaciones presentadas y se le imponía una sanción por importe de 11.703,80.-€. Contra dicha liquidación el obligado tributario interpuso recurso de reposición, que en resumen fundamentaba en las siguientes alegaciones:

-Que solo existe afán recaudatorio por parte de la administración municipal.

-Que se rechaza la determinación de la base imponible que realiza el obligado tributario en base a una regla de tres.

Dicho recurso fue desestimado mediante resolución de fecha 11 de abril de 2011.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**QUINTO.-)** Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa acumulados ambos expedientes reiterándose el obligado tributario en las alegaciones y fundamentaciones expuestas en los escritos y recursos anteriormente presentados en ambos expedientes.

**SEXTO.-)** El hecho imponible de la Tasa por la Tramitación de Licencias Urbanísticas, según el art. 2 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para el año 2006 es la prestación del servicios por la tramitación de licencias urbanísticas, siempre que esté declarada su reserva a favor del Ayuntamiento actuante. Las licencias para la obra de demolición y construcción de la Avenida ----- de Pozuelo de Alarcón fueron concedidas en fechas 2 de agosto y 29 de noviembre de 2.006.

El sujeto pasivo de la Tasa según el art. 3 de la misma Ordenanza es el contribuyente y ahora reclamante -----.

**SÉPTIMO.-** La base imponible según el artículo 4 de la Ordenanza municipal, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, es decir el coste material de la obra.

Para la comprobación del coste real de la obra, y por tanto de la base imponible el obligado tributario aportó diferente documentación contable, de la cual la inspección comprobó que el coste real de la obra ascendía a 1.027.117,88.-€. Dicha cantidad resulta de la suma de todos los costes que figuran en la cuenta de compras y gastos (grupo 6) de la contabilidad del contribuyente de los ejercicios 206 al 209, ambos inclusive.

La comprobación no ha sido rebatida de forma fehaciente por el obligado tributario, por lo que la alegación del contribuyente referente al afán recaudatorio de los órganos municipales parece a juicio de este Tribunal vaga, ya que no ha sido fundamentada ni muchos menos justificada con ningún tipo de documentación que indujera a deducir partidas, o en su caso, a minorar el coste comprobado, siendo por tanto el coste real el que se deduce de la propia contabilidad del contribuyente, y por tanto el comprobado por la inspección.

La afirmación de que el total de los costes no se debe imputar en su totalidad a la mencionada obra, ya que ha realizado otras obras, reformas, proyectos y ejecuciones distintas de la de aquella, no ha sido probada en ningún momento del procedimiento. No consta en el expediente de forma fehaciente, ni siquiera de acuerdo a la documentación aportada de parte, que se haya realizado ninguna otra obra, reforma, proyecto o ejecución distinta a la mencionada de la Avenida ----- de Pozuelo de Alarcón. Por tanto, y dado que el obligado tributario no ha demostrado, reiteramos, tales afirmaciones, se ha de mantener que los costes contabilizados se han de imputar a la única construcción, instalación u obra conocida, ya que de acuerdo al artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17

de diciembre, General Tributaria, “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

Por todo ello la inspección determinó como base imponible del Impuesto el importe de 1.027.117,88.-€, siendo el tipo impositivo el del 2%, así señalado a tal efecto por la Ordenanza municipal vigente, y siendo por tanto la cuota del Impuesto el importe de 20.542,36.-€.

Teniendo en cuenta que el obligado tributario ingresó mediante su autoliquidación la cantidad de 4.937,29.-€, la diferencia de cuota a ingresar tras la regularización asciende a 15.605,07.-€.

Asimismo se ha calculado sobre dicha cantidad no ingresada los intereses de demora, que suman el importe de 2.091,12.-€

**OCTAVO.-** Se opone, por último, la entidad reclamante al acuerdo de imposición de una sanción, por la comisión de una infracción tributaria grave.

El artículo 8º de la Ordenanza municipal reguladora de la Tasa que nos ocupa, establece que “*el Ayuntamiento, mediante oportuna comprobación administrativa, modificará la base imponible consignada en la autoliquidación a la vista del presupuesto determinado en la licencia provisional. Una vez concluidas las construcciones, instalaciones u obras y, concedida la licencia definitiva, a la vista del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento modificará, en su caso, la base imponible y girará la cuota complementaria, previa deducción de la cuota ingresada por autoliquidación o reintegrará al interesado la diferencia que resulte a su favor*”.

Por su parte, la 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, no contemplando la Ordenanza reguladora de la Tasa en cuestión, el deber formal de formular declaración alguna a efectos de que la Administración municipal pueda practicar la liquidación definitiva, la conducta de la entidad contribuyente no puede ser constitutiva de la infracción definida en dicho artículo, no pudiendo ser sancionada.

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 PARCIALMENTE** la presente reclamación interpuesta por **DON -----**, actuando en nombre y representación de la entidad mercantil ----- . **CONFIRMANDO** la resolución impugnada y la liquidación practicada por la Tasa por Licencia de Obras, valor nº -----, y **ANULANDO** el acuerdo de imposición de sanción grave y la correspondiente liquidación nº ----- ---por importe de **11.703,80.-Euros**

(...)

- **Resolución nº PRESC TLO 2015 03.**

**Fecha: 25 de junio de 2015.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha 2 de diciembre de 2013 y 4 del mismo mes y año, se notificaron a las entidades ----- y -----, en calidad ambas, de empresas constructoras, requerimiento individualizado de información, en virtud de lo establecido en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de de diciembre, Ley General Tributaria, para que aportasen documentación relativa a los costes soportados y repercutidos por la construcción más abajo referida.

**II.-)** Con fecha 3 de Abril de 2014 se notificó al obligado tributario aquí recurrente el inicio de actuaciones inspectoras y de investigación y comprobación por la Tasa de licencias urbanísticas, mediante comunicación junto a borrador de propuesta de liquidación, por la que se procedería a regularizar su situación tributaria por la citada Tasa en relación con la construcción de 3 edificios de oficinas en la calle cañada de las carreras, número 2 de Pozuelo de Alarcón, de acuerdo a lo previsto en el artículo 87.5 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

**III.-)** Con fecha 28 de mayo de 2014, se incoa Acta de Disconformidad número -----, al aquí recurrente, siendo notificada ese mismo día, junto al informe ampliatorio, por medio de la cual se regularizaba su situación tributaria por la Tasa de Licencias Urbanísticas en relación con el hecho imponible identificado en el apartado anterior, proponiéndose en la misma, liquidación tributaria definitiva por importe de Euros 13.219,91.-€, de los que 11.411,39.-€ correspondían al principal y 1.552,00.-€ a los intereses de demora.

El obligado tributario, baso su disconformidad en escrito de alegaciones presentado al efecto contra la liquidación practicada.

**IV.-)** De acuerdo al artículo 157.3 de la LGT, tras la firma del acta en disconformidad, se comunicó al obligado tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas para la defensa de su intereses, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta.

En uso de tal derecho, con fecha 13 de junio de 2014, se presentó por parte del aquí recurrente escrito de alegaciones contra el Acta incoado.

**V.-)** Con fecha 4 de julio se notificó la resolución, del titular del Órgano de Gestión Tributaria, al obligado tributario, por la cual se estimaban parcialmente sus alegaciones, y en la que se aprobaba liquidación tributaria definitiva por importe de Euros 13.197,36.-€, de los que 11.667,76.-€ y 1.529,60.-€ a los intereses de demora. A dicha resolución le acompañaba, siendo por tanto, también notificada, carta de

pago por el mencionado importe, comunicado los plazos preceptuados por el artículo 62.2 de la LGT, para efectuar el ingreso.

**VI.-)** Con fecha 1 de agosto de 2014, el obligado tributario presento recurso de reposición contra la resolución ut supra mencionada.

**VII.-)** Dicho recurso fue desestimado mediante resolución de fecha 26 de agosto de 2014, interponiendo el obligado tributario reclamación económico-administrativa contra dicha resolución, con fecha 7 de octubre de 2014.

(...)

## 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 Disconformidad LO 1005/2014.

**SEXTO.-)** De acuerdo al artículo 4.3 de la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa, -vigente en el ejercicio 2007, ejercicio en que se solicitó por el contribuyente la preceptiva licencia-, se establece que el devengo de la Tasa se produce en el momento de iniciarse la prestación del servicio que constituye el hecho imponible. Entendiéndose que está iniciada la actividad municipal con la solicitud de la licencia urbanística, o en su caso, con la modificaciones de ésta.

El artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, establece que:

*"Artículo 21 Devengo y exigibilidad*

*1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.*

*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.*

*2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo."*

De este modo el artículo 6 de la citada Ordenanza municipal, vigente en el referido ejercicio 2007, dispone que la tasa se exigirá en régimen de autoliquidación, estando los sujetos pasivo obligados a presentar autoliquidación y a realizar su ingreso, debiéndose asimismo acreditar en el mismo momento de realizar la propia solicitud. Dicha autoliquidación tiene carácter de provisional y, por tanto, a cuanta de la liquidación definitiva.

El artículo 8 de la reiterada Ordenanza municipal reguladora de la Tasa por Tramitación de Licencias, establece por otro lado, que una vez concluidas las construcciones, instalaciones u obras, y concedida la licencia definitiva, a la vista del coste real y efectivo de la obra, el Ayuntamiento, mediante la previa comprobación administrativa, podrá modificar, en su caso, la base imponible, girando a tal efecto la cuota complementaria que corresponda, una vez deducida la cuota ingresada por la autoliquidación, o por defecto, reintegrará la diferencia que resulte a favor del contribuyente.

Por tanto, en base a lo anterior y a la potestad que posee el ayuntamiento de acuerdo a los artículos 15 y 16 del RD 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley

Reguladora de las Haciendas Locales, en relación a la imposición o supresión de sus propios tributos y entre ellos los de los requisitos mínimos para el régimen de declaración e ingreso, cuando dice el referido artículo 16:

*"1. Las ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos:*

*a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.*

*b) Los regímenes de declaración y de ingreso.*

*c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación."*

La ordenanza municipal en su artículo 4.3, establece que el devengo se produce en el momento de la solicitud de la licencia o de sus modificaciones. Estableciendo además los regímenes de declaración e ingreso en sus artículos 6 y 8, señalando a tal efecto, dos momentos. Un primer momento con la autoliquidación a practicar e ingresar en el momento de presentar la solicitud de la licencia (en el presente caso en el mes de agosto de 2.007), y un segundo momento, en el cual se practicará liquidación al finalizar las obras, y una vez concedida la licencia definitiva, la cual se ha de practicar por el Órgano pertinente del Ayuntamiento, una vez compruebe el coste real y efectivo de las obras.

En el presente caso el certificado final de obra es de fecha 30 de septiembre de 2011 y la licencia definitiva es concedida en fecha 12 de abril de 2012, por lo que se no puede atender por este Tribunal la alegación de prescripción invocada por el reclamante.

No obstante lo anterior, y aun siguiendo la argumentación y jurisprudencia citadas de parte, se ha de estar también, que a los efectos prescriptivos, se ha de entender que existen diversas interrupciones de la prescripción invocada, ya que de acuerdo al artículo 68 de la Ley 58/2003, LGT:

*Artículo 68.- Interrupción de los plazos de prescripción*

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

*c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria."*

En este sentido y tal como plasma la resolución del Órgano Inspector, el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de septiembre de 2011 establece que:

*"El -dies a quo- del plazo de prescripción de la Tasas por Licencia de Obras es evidentemente el día de su devengo o sea el de presentación de la solicitud de licencia, pero a partir de ese momento se producen diversas y variadas interrupciones de la prescripción; que podemos dividir en las siguientes etapas:*

*a) Desde la solicitud de la licencia, hasta su concesión, y práctica de la liquidación provisional. Es incuestionable que la liquidación provisional fue practicada el 17 de febrero de 1988, luego en ese momento se interrumpió el plazo de prescripción. Tan es así que la recurrente considera esta fecha como el verdadero -dies a quo-.*

b) Desde la concesión de la licencia y práctica de la liquidación provisional a la terminación de las obras. en esta etapa hay un proceso de interrupción y práctica de la liquidación provisional a la terminación de las obras. En esta etapa hay un proceso de interrupción de la prescripción, porque las obras que realiza el contribuyente son -actuaciones del sujeto pasivo conducentes al pago o liquidación de la deuda-(art- 66.1) de la LGT, porque la realización de las obras conduce a la determinación definitiva de la base imponible.

Por supuesto, si surgen incidencias por incumplimiento de la licencia de obras, todas las actuaciones que lleve a cabo el Ayuntamiento, con conocimiento del sujeto pasivo, se incluyen dentro de este complejo proceso interruptivo.

En el caso de autos, basta con examinar la serie de actuaciones realizadas por el Ayuntamiento de Bilbao, como consecuencia de la sustancial modificación del proyecto de obras que pasó de un presupuesto inicial de 80.662.113 ptas., a uno posterior de 275.083.371 ptas. Esta actuación encaja perfectamente en el supuesto previsto en el artículo 66, apartado 1, letra c), de la LGT.

(...)

c) La tercera etapa se inicia con la práctica de la liquidación definitiva, y a partir de ella comienza la prescripción de la acción para exigir el pago...

La conclusión es, como acertadamente ha declarado la sentencia de instancia, que se ha interrumpido la prescripción por diversas y variadas actuaciones del Ayuntamiento y en especial por la presentación el 16 de junio de 1990 por parte de.... del certificado final de obras."

También hace mención el órgano de inspección a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 200, en el mismo sentido que la anterior, afirmando aún más, pues dice, que *el plazo de prescripción del derecho a practicar la liquidación definitiva se computa, no desde el inicio de la obra, sino cuando esta ya ha finalizado*"

Y todo ello parece lógico, pues hasta la concesión de la licencia definitiva, se pueden producir cambios de todo tipo, que puedan implicar no solo la continuación del control administrativo (sustento de la Tasa), sino la propia modificación del presupuesto de ejecución material inicial, que necesariamente conllevarían actuaciones del obligado que interrumpirían por si solas la prescripción.

Así pues dado que el devengo de la tasa no es instantáneo, sino continuado en el tiempo, (o al menos se ve interrumpido en varias etapas -según sentencia citada-), no termina o concluye hasta el otorgamiento de la licencia definitiva, por lo que, si bien se puede establecer un devengo anticipado para el momento de la solicitud de la licencia, lo cierto es que no se consuma hasta que no finaliza completamente la acción administrativa de control de legalidad, siendo la concusión de las obras el momento para llevar a cabo el mismo.

**SEPTIMO.-)** Se alega infracción del artículo 58.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones y del Procedimiento Administrativo Común, por entender el recurrente que no se cumplía totalmente con lo preceptuado por dicho artículo en el acto administrativo recurrido.

El artículo 137 de la Ley 7/1985 dice textualmente:

1. Existirá un órgano especializado en las siguientes funciones:

a) El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal.

b) *El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales.*

c) *En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.*

2. *La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.*

3. *No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1 a) el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo.*

El título X, donde se encuentra ubicado el precitado art 137, fue introducido en la Ley de Bases de Régimen Local, a través de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre de Medidas de Modernización del Gobierno Local, entrando en vigor a partir del 1 de enero de 2004, es decir cuando entra en vigor se encuentra vigente la Ley 39/1988 de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales. Este es el hecho por el cual se hace mención a la reiterada Ley 39/1988.

Si bien la Ley 39/1988, es derogada con la entrada en vigor del vigente RD 2/2204, dicho texto no deja de ser un Texto refundido, que integra diferentes textos legales, y entre ellos la Ley 57/2003, tal y como reza el preámbulo del RD:

*"El texto refundido aprobado por este Real Decreto Legislativo integra la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, tanto su articulado como las disposiciones adicionales y transitorias cuya incorporación resulta pertinente...."*

A más abundamiento, la disposición adicional primera del propio RDL 2/2004, cuyo título es "Remisiones normativas" establece:

*"Las referencias normativas efectuadas en ordenanzas y en otras disposiciones a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la anterior, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes de este texto refundido"*

Por cuanto antecede, se ha de desestimar la alegación planteada, ya que no se ha infringido lo dispuesto por el artículo 58.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, puesto que la resolución impugnada, contenía el texto íntegro de la misma, con expresión de antecedentes de hechos y fundamentos de derecho, y en la misma se indicaban los recursos que podían interponerse, el plazo y el órgano ante que realizarlo, ya que la referencia que se hace en el artículo 137 de la Ley 7/1985 de 5 de marzo Reguladora de las Bases de Régimen Local, al artículo 14 de la Ley 39/1988 ha de entenderse hecha la artículo 14 del RDL 2/2204, que es donde se regula la interposición del recurso de reposición contra los actos dictados en materia tributaria.

Por último el recurrente, haciendo remisión a escritos anteriores, parece argumentar un posible infracción del artículo 24 de la Constitución, por indefensión, ya que entiende que con motivo de las diferentes contestaciones a sus recurso realizados por el órgano municipal se han introducido nuevos hechos diferentes a los existentes en el inicio de las actuaciones.

Tal argumento de nuevo ha de ser desestimado, ya que lo que realiza el órgano municipal competente a la hora de contestar a los diferentes escritos interpuestos de parte, no es más que aportar, si cabe, para una mayor comprensión del contribuyente, jurisprudencia y preceptos legales que apoyan la actuación

llevada a cabo, pero en ningún caso del expediente se desprende que se hayan aportado nuevas pruebas, documentos, justificantes, ni hechos diferentes a los que consten en el mismo, que puedan haber dejado en una posición de indefensión al administrado, por su desconocimiento previo.

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

**DESESTIMAR .....**

(...)

- **Reclamación nº PRESC TLO 2011 02.**

**Fecha: 19 de diciembre de 2011.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha de 12 de abril de 2006, por acuerdo de la Junta de Gobierno Local se concede a la Comunidad de Bienes ----- de Pozuelo de Alarcón licencia provisional para la construcción de un edificio de 14 viviendas, garajes y trasteros. En dicha licencia figura un presupuesto básico de ejecución de 578.633,00 €. La citada Comunidad de Bienes, de la que forma parte la ahora recurrente procede a practicar el ingreso de las liquidaciones provisionales correspondientes al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y a la Tasa por expedición de licencia de obras.

**II.-)** Una vez finalizada la construcción, la mencionada Comunidad de bienes presenta una declaración de coste final de la obra por importe de 632.148,84 €, habiéndose satisfecho en distintas fechas liquidaciones complementarias de aquélla.

**III.-)** El 2 de junio de 2009 se notifica a la comunidad de bienes el inicio de actuaciones de comprobación e inspección por el ICIO y la Tasa de licencia de obras. En las actas correspondiente se pone de manifiesto que el coste real y efectivo de la obra ascendía a 1.290.865,81 €, superior por tanto a la declarada. El interesado firma de conformidad las actas correspondientes al ICIO y a la licencia de obras.

**IV.-)** A continuación se desarrollan sendos procedimientos sancionadores que concluyen con resoluciones del Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación de fecha 26 de abril de 2010. En dichas resoluciones se establece que:

- a. *“El artículo 192.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, para que la Administración tributaria pueda*

*practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. A la vista de este artículo podemos determinar que, la conducta del obligado tributario, bien por sí mismo, o bien a través de la empresa gestora de la Comunidad de Bienes respecto del ICIO es constitutiva de infracción tributaria, ya que se ha incumplido la obligación de presentar de forma correcta y completa las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pudiera realizar la correspondiente liquidación definitiva, puesto que a la finalización de las obras declaró que el coste real y efectivo de la obra era de 578.859,71 €, cuando, como se ha demostrado por la Inspección en el Acta de conformidad (...) el coste que debían haber declarado era de 1.290.865,81 €. Motivo éste por el que la Inspección considera que se ha cometido infracción tributaria, e inicia el expediente sancionador” (Fundamento de Derecho tercero).*

- b. *“El artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece 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. Los hechos descritos anteriormente son considerados constitutivos de una infracción tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 192 de la Ley 58/2003, tal y como se ha expuesto en el fundamento anterior, al haber infringido la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar liquidación, en este caso la correspondiente al Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por el hecho imponible relacionado”.*

Por otra parte el artículo 192.3 de la mencionada Ley 82/2003, establece que la infracción tributaria será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

Según el artículo 184.2 LGT, 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 tributaria derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100.

Así pues, por parte de la Inspección se entiende que ha habido ocultación de datos a la Administración tributaria ya que el obligado tributario, en tanto que integrante de la Comunidad de Bienes, o la empresa gestora de dicha Comunidad, que lo representaba y actuaba ante la Administración municipal, conocían en el momento de presentar la declaración el coste final de la obra, y que el importe era superior al que había presentado en su declaración o documentación, y, o bien a sabiendas o bien por simple negligencia, no lo había puesto de manifiesto a esta Administración tributaria, hasta que ésta le requirió para ello a través de un procedimiento de inspección” (Fundamento de Derecho cuarto).

**V.-)** Con fecha de 28 de mayo de 2010, el interesado interpone Reclamación Económico-Administrativa frente a las citadas resoluciones sancionadoras, incluyendo las alegaciones en defensa de su derecho.

**VI.-)** Mediante Providencia de 26 de mayo de 2011 el Tribunal acuerda denegar la acumulación de las dos resoluciones impugnadas y separarlas en la Reclamación 65/2010, relativa a la sanción del ICIO y la Reclamación 2272/407 relativa a la sanción por tasa de licencias urbanísticas.

(...)

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

(...)

**QUINTO.-**Se impugna en la presente reclamación las resolución sancionadora por la Tasa de licencia de obras, y de la que deriva la liquidación nº de valor -----.

A tal efecto se alega en vía administrativa que:

- Las deudas tributarias se encontraban prescritas al haber transcurrido más de cuatro años desde el momento del devengo.
- No ha existido ocultación, dado que los interesados han colaborado en todo momento con la inspección.

**SEXTO.-)** A juicio de este Tribunal Económico-Administrativo, la deuda no se encontraba prescrita. En el caso de la tasa de licencia de obras, la Ordenanza vigente no señalaba una específica obligación de declarar una vez concluida la obra, pero sí la obligación de comprobar el valor final y practicar la correspondiente liquidación definitiva. Por consiguiente, en virtud del principio de la *actio nata*, el plazo de prescripción sólo empezará a correr con posterioridad a la finalización de la obra. La estructura de la tasa por licencia de obras puede resultar discutible, pero este Tribunal económico-administrativa queda vinculado por la correspondiente Ordenanza fiscal.

**SÉPTIMO.-)** No obstante, la Ordenanza Fiscal de Licencias Urbanísticas aplicable al caso no establece el deber de declarar una vez concluida la obra, sino que se limita a disponer que *“una vez concluidas las construcciones, instalaciones u obras y, concedida la licencia definitiva, a la vista del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible, y girará la cuota complementaria correspondiente, previa deducción de la cuota ingresada por autoliquidación, o reintegrará al interesado la diferencia que resulte a su favor”* (artículo 8).

Por tanto, no puede entenderse que se haya cometido infracción alguna en el ámbito de la citada tasa.

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

**ESTIMAR** la presente **Reclamación Económico-Administrativa**, tramitada por el procedimiento abreviado, interpuesta por **Don -----** actuando en nombre y representación de la entidad mercantil denominada -----, en el sentido **DE ANULAR** la Resolución Sancionadora correspondiente a la Tasa por expedición de licencia de obras, Expediente Sancionador **SAN LO -----**, así como la liquidación con nº valor ----- de la que aquella trae causa, por no considerar dichas actuaciones conformes a Derecho.

(...)

- **Resolución nº PRESC TLO 201 01.**

**Fecha: 14 de octubre de 2010.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

## ANTECEDENTES DE HECH O

I.-) Con fecha 16 de septiembre de 2008, notificadas al obligado tributario el 18 de septiembre siguiente, se iniciaron actuaciones inspectoras por los conceptos de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Tasa por Licencia de Obras, por la construcción, en copropiedad con la entidad -----, de un edificio en la calle ----- de Pozuelo de Alarcón, durante los años 2003-2004.

II.-) Seguido el procedimiento en todos sus trámites, con fecha 13 de marzo de 2009, se extienden sendas Actas de conformidad nº IO ----- y LO ----- en las que, regularizándose la situación tributaria del reclamante, se formularon las pertinentes propuestas que dieron lugar, posteriormente, a las siguientes liquidaciones:

CONCEPTO	CUOTA	INTERESES	DEUDA TRIBUTARIA
Liq. Definitiva ICIO	5.564,69	1.409,51	6.974,20
Liq.definitiva LO	3.091,05	783,05	3.874,54

III.-) Asimismo y de conformidad con lo dispuesto en las citas Actas se instruyeron los pertinentes expedientes sancionadores que culminaron con la imposición de sendas sanciones por importe de 4.674,34 € (liquidación nº -----) y 2.596,85€ (liquidación nº -----), por los conceptos de ICIO y Tasa de Licencia de Obras, respectivamente.

IV.-) Con fecha de Registro de entrada General del Ayuntamiento de 30 de marzo de 2009, se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra las liquidaciones por ICIO y Tasa de Licencia de Obras. Asimismo se incluían alegaciones adjuntando los documentos de los que, a modo prueba, se intentaba valer el reclamante en defensa de su derecho.

(...)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

**CUARTO.-)** La ejecución de la sanción tributaria correspondiente se encuentra suspendida en según la normativa tributaria aplicable.

**QUINTO.-)** Se impugna en la presente Reclamación la liquidación definitiva derivada del Acta de Inspección referidas en los antecedentes fácticos, por el concepto de la Tasa por expedición de licencias urbanísticas, así como la sanción tributaria resultante del expediente sancionador instruido como consecuencia de la regularización propuesta en aquellas.

A tal fin, el reclamante alega prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, aportando en defensa de su derecho:

- Certificado final de la dirección de la obra de fecha 30 de julio de 2004.
- Libro de órdenes y asistencia: hoja de fin de obras.

- Autoliquidación de licencia de primera ocupación de fecha 5 de agosto de 2004.
- Acta de recepción de edificio terminado de fecha 15 de agosto de 2004.
- Acta de la Junta General Ordinaria de la Comunidad de Propietarios de fecha 1 de octubre de 2010.

**SÉPTIMO.-)** Asimismo constan en el expediente, entre otros, los siguientes medios de prueba propuestos de oficio:

- Facturas justificativas del coste de la obra.
- Copia del Libro mayor de la entidad ----- de los años 2003 a 2007, ambos inclusive.
- Requerimiento de la Oficina Técnica, Servicio de Arquitectura y Urbanismo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de subsanación de determinados defectos observados en la construcción para la concesión de la licencia definitiva y de primera ocupación, de fecha 13 de octubre de 2004.
- Licencia definitiva y de primera ocupación de fecha 3 de diciembre de 2004

**OCTAVO.-)** Para resolver la alegación de prescripción formulada por el reclamante es preciso recordar que, a efectos de los tributos objeto de estas reclamaciones, es doctrina consolidada de los Tribunales la existencia de dos plazos de prescripción diferentes: uno aplicable a la liquidación provisional y otro a la definitiva.

En este sentido, cabe citar, por todas, la STSJ de Extremadura de 26 de septiembre de 2002 (JT 2003/74) donde se reconoce que el derecho a practicar (en el ICIO) una liquidación provisional y una definitiva son derechos autónomos en atención a la diferentes función que cumplen. Por ello, no existe inconveniente en que se practique una liquidación definitiva aunque haya prescrito el derecho a liquidar provisionalmente.

Sentado lo anterior y no discutiéndose la fecha de devengo del impuesto y tasa (coincidente con el inicio de la obra y concesión de la licencia urbanística de obra el 22 de octubre de 2003), ni tampoco la prescripción del derecho a practicar la liquidación provisional, voluntariamente autoliquidados por el contribuyente en diferentes fechas y dentro de los plazos establecidos en las respectivas Ordenanzas municipales reguladoras de aquellos, la cuestión se ciñe a dilucidar si ha prescrito el derecho de la Administración a practicar las correspondientes liquidaciones definitivas, tanto en la Tasa por Licencia de Obras, como en el ICIO.

**NOVENO.-)** Tampoco parece cuestionar el reclamante el “dies a quo” del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Corporación municipal a practicar la liquidación definitiva; es decir, de acuerdo con la jurisprudencia existente sobre la materia, el inicio del plazo de prescripción en los tributos 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 prevenido en el artículo 67 de la LGT); en concreto, de 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.

**DÉCIMO.-)** La cuestión litigiosa se limita, por tanto, a un tema de prueba acerca del momento en que deben entenderse finalizadas las obras.

A este respecto, el reclamante trata de hacer valer, como tal fecha, la del certificado de fin de obra, esto es, 30 de julio de 2004, aportando, en fundamentación de su pretensión, una serie de documentos que vendrían a refrendar dicha fecha como de finalización efectiva de la construcción; tales como la autoliquidación por la Tasa de Licencia definitiva y de Primera Ocupación o el Acta de la primera Junta de propietarios.

Ello supondría que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, la prescripción se habría ganado el 30 de julio de 2008, esto es, más de un mes antes de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

Ahora bien, a juicio de este Tribunal ninguna de las citadas pruebas acredita la terminación efectiva, en dicha fecha, de todas las construcciones, instalaciones y obras del edificio, y ello porque pueden existir obras no concluidas, tal vez no sustanciales, pero sí necesarias para la debida terminación del edificio, que no impiden la expedición del certificado técnico de fin de obra; porque la solicitud de la licencia de primera ocupación no determina su concesión, o porque la primera Junta de la Comunidad de Propietarios no es indicativa de la terminación, ni ocupación del edificio. Además, puede observarse del citado Acta que la mayoría de la propiedad del edificio sigue en manos del copropietario constructor (la sociedad -----), y que el objeto del Orden del Día no versa sobre cuestiones que impliquen la conclusión del edificio y su habitabilidad.

En cambio, de las facturas aportadas al expediente, así como del Libro Mayor de la Sociedad -----, resulta la realización de obras en el edificio con fecha posterior a la del certificado de fin de obra e incluso a la de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, facturas emitidas por los mismos proveedores que han intervenido en la construcción del edificio por trabajos de fontanería, cerrajería, instalación eléctrica, etc.

Asimismo, obra en el expediente que, con fecha 13 de octubre de 2004 y tras la visita efectuada por la Oficina Técnica del Servicio de Arquitectura y Urbanismo del Ayuntamiento exactor, se requiere al contribuyente para que, al objeto de la concesión de la licencia definitiva de obras y de primera ocupación solicitada, se subsanen las deficiencias observadas en el edificio, no concediéndose aquella hasta el 3 de diciembre de 2004.

A mayor abundamiento, la conformidad prestada por el contribuyente a las propuestas de regularización contenidas en las Actas de Inspección, lo es respecto de los hechos que en las mismas se relacionan. En este sentido, la Inspección manifiesta que a la vista de las pruebas practicadas durante la tramitación del procedimiento, debe concluirse que la fecha de finalización de las obras no es la del certificado de fin de obra, (en dicha fecha quedaba por facturar el 25% del coste total de la construcción), sino la de emisión de la última factura contabilizada relativa a las obras objeto de investigación, en concreto la del 29 de noviembre de 2004, sin que el contribuyente muestre su disconformidad al respecto, suscribiendo el Acta en conformidad.

Sería en esta fecha en la que habría que entender concluidas efectivamente las construcciones, instalaciones y obras del edificio y, por lo tanto, el día a partir del cual ha de iniciarse el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar las correspondientes liquidaciones definitivas.

En consecuencia, habiéndose comunicado el inicio de las actuaciones inspectoras con fecha 18 de septiembre de 2009, quedó interrumpido el plazo de prescripción de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1 a) de la LGT.

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

DESESTIMAR .....

(...)

- **Resolución nº PRO INSP TLO 2011 01.**

**Fecha: 08 de febrero de 2011.**

**RESOLUCIÓN:**

(...)

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**I.-)** Con fecha 4 de noviembre de 2004, la ahora recurrente autoliquidó e ingresó la tasa de licencia de obras relativa a la construcción de 4 viviendas unifamiliares en Paseo -----, en Pozuelo de Alarcón.

**II.-)** El Ayuntamiento emite nueva liquidación de ingreso directo, de fecha 29 de marzo de 2006, como consecuencia del presupuesto final de ejecución de la obrantes citada, sin que mediaran actuaciones de comprobación.

**III.-)** El 21 de abril de 2008 se notifica al interesado comunicación de inicio del procedimiento inspector respecto de la tasa por licencia de obras, relativo a la construcción antes citada.

**IV.-)** Concluidas las actuaciones de comprobación, el 23 de enero de 2009 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 2.816 € correspondiente a las mencionadas obras. El interesado alega el carácter definitivo de la liquidación practicada una vez concluidas las obras.

**V.-)** Por Resolución del Teniente de Alcalde competente, de fecha 23 de enero de 2009, se 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.

**VI.-)** El Ayuntamiento, tras tramitar el correspondiente expediente sancionador, impone sanción de 1.196,04 € por infracción tributaria leve (resolución de 24 de junio de 2009).

(...)

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

(...)

**CUARTO.-)** Se impugna en el presente procedimiento la resolución aprobatoria de liquidación por regularización de inspección en concepto de la tasa y la resolución de imposición de sanción tributaria expediente sancionador nº: SAN LO ----- , ambas derivadas del Acta de disconformidad nº:LO ----- , por las obras en el paseo ---- en Pozuelo de Alarcón.

Según IA 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, el art. 101.3 LGT no sólo califica de liquidaciones definitivas, respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, aquéllas 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, y el art. 103.1.b) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales advierte, respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras 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.-)** A juicio de este Tribunal económico-administrativo, el artículo 103.1.b) de la Ley de Haciendas Locales obliga a practicar la comprobación administrativa y a dictar una liquidación definitiva del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras una vez concluidas las obras, pero no excluye la práctica de una previa liquidación provisional, (una vez terminadas las obras y antes de realizada la comprobación), siempre que esta no abarque actuaciones de comprobación. Además, el artículo 103.1.b) se refiere tan sólo al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y no a la tasa por licencia de obras, que constituye un tributo independiente.

**SEXTO.-)** Por consiguiente, la liquidación de la tasa por licencia de obras 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.

**SÉPTIMO.-)** El contribuyente también alega que, tras concluir la obra, “el Ayuntamiento acuerda conceder a ----- licencia urbanística **definitiva**” [subrayado y en negrita en el recurso]. A su juicio “es el propio Ayuntamiento quien califica de definitivas las Licencias Urbanísticas que conceden a ----- y quien gira a sus resultas las liquidaciones del ICIO y de la Tasa de Licencia de Obras”.

**OCTAVO.-)** Ahora bien, que el Ayuntamiento califique como “definitiva” la licencia urbanística no cabe deducir que sean también “definitivas” las liquidaciones giradas por la tasa, 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.

**NOVENO.-)** 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.

**DÉCIMO.-)** 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.

**UNDÉCIMO.-)** 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 MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN**, actuando como órgano unipersonal, **RESUELVE:**

**DESESTIMAR .....**

(...)