



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

JDO. CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 6 DE MÁLAGA

C/ Fiscal Luis Portero García s/n

Tel.: (Genérico): 951939076 Fax: 951939176

N.I.G.: 2906745O20150005073

Procedimiento: Procedimiento abreviado 703/2015. Negociado: 3

Recurrente: FERROVIAL AGROMAN SA

Letrado:

Procurador: PEDRO BALLEÑILLA ROS

Demandado/os: JURADO TRIBUTARIO DEL EXCMO. AYUNTAMIENTO DE
MALAGA

Representante:

Letrados:

Acto recurrido: RESOLUCION DE 07/10/15

SENTENCIA Nº 251/2018

En la ciudad de Málaga a 19 de junio de 2018.

Vistos por mí, D. José Oscar Roldán Montiel, Magistrado Juez Titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número SEIS de los de esta capital, el recurso contencioso-administrativo número 703/2015 tramitado por el cauce del Procedimiento Abreviado, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Ballenilla Ros en nombre y representación de la mercantil "FERROVIAL AGROMAN, SA", asistida por la Letrada Sra. Ares Fuentes, contra la resolución del Jurado Tributario de Málaga por la que se desestimó reclamación presentada frente a impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (IVTNU), representada y asistida la administración municipal por el Letrado Sr. Verdier Hernández, siendo la cuantía del recurso 14.359,95 euros, resultan los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Con fecha 4 de diciembre de 2015 se presentó, en origen y ante el Decanato del partido judicial de Málaga, escrito por el Procurador de los Tribunales Sr. Ballenilla Ros en nombre de la mercantil recurrente arriba citada y en la que se presentaba demanda contra la resolución del Jurado Tributario de Málaga de fecha 7 de octubre de 2015 por la que se desestimó reclamación presentada frente a liquidación nº 1.954.854 por el concepto tributario del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (en adelante también ICIO) instando, por disconformidad a derecho, la nulidad, la anulabilidad o la revocación de dicha resolución y la liquidación de la que traía causa, así como la indemnización de daños y perjuicios, imposición de costas y el reembolso de los gastos de mantenimiento de aval bancario para la suspensión de la deuda, más el reembolso de la tasa judicial.





Una vez subsanados los defectos señalados, se admitió a trámite la acción. A su vez, señalado finalmente fecha de vista para el día 10 de enero de 2018, el acto se llevó a cabo con el desarrollo de los trámites oportunos de contestación, fijación de cuantía y proposición, admisión y práctica de medios probatorios tras lo cual se declararon los autos conclusos y vistos para sentencia.

Finalmente, dada cuenta de los autos pendientes de resolución, se dio curso conforme orden de antigüedad de los recursos conclusos para sentencia.

En la tramitación de este procedimiento se han seguido todos los preceptos y formalismos legales, no así el plazo para resolver por sobrecarga de trabajo de este órgano judicial y necesidades del servicio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por la parte recurrente, la sociedad "FERROVIAL AGROMAN, SA", se interesaban las declaraciones y pronunciamientos arriba apuntadas frente al Ayuntamiento de Málaga y la resolución dictada por su Jurado Tributario por la que se le rechazó una reclamación económico-administrativa frente a previa liquidación por ICIO. En esencia del escrito rector, la recurrente había ejecutado las obras que le fueran adjudicadas por la Consejería de Educación de la Junta de Andalucía para la realización del "Nuevo Conservatorio de Música Profesional Gonzalo Martín Tenllado de Málaga por importe de 5.096.715,99 euros. Contra la liquidación girada por ICIO se puso una primera reclamación económico administrativa ante el Jurado Tributario de Málaga que fue estimada obligando al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria de Málaga a motivar las razones de la inclusión de la partida de residuos dentro de la base imponible del ICIO. Llevado a cabo lo anterior, se volvió a recurrir en reposición y posterior reclamación ante el Jurado Tributario de Málaga, siendo la misma desestimada.

Frente a lo anterior y por la Letrada del Ayuntamiento de Málaga, se mostró oposición al estimar, que el Ayuntamiento ya retrotrajo las actuaciones como le obligó el Jurado Tributario de Málaga en torno a la motivación de la inclusión de partidas. Pero una vez cumplido lo anterior, dicha inclusión en la base imponible era procedente, y todo ello haciendo constar cierto baile de fechas en el relato de la adversa. Ya en cuanto al fondo, se consideraba por la administración municipal que eran dos las cuestiones, las dos partidas que se deben incluir o excluir. La partida de equipos y la de partida de gestión de residuos. Sobre maquinaria se dice de adverso que no se debían incluir. Pero lo que hay que ver si realmente es maquinaria externa y si se puede retirar fácilmente o no. El criterio es si es inseparable o no y si está incluida o no en el proyecto de la obra. No se concibe un edificio público como éste sin los elementos que por accesión se incorporan al inmueble: cajas de la luz, así como todo el compendio que por la contraria se pretendía excluir y que estaban en el destino del inmueble y para servirlo conforme ya señaló la resolución del JTM .





En cuanto a la partida de gestión de residuos, se dice que es un estudio sobre los residuos del inmueble y no debe incluirse. Pero los residuos de la excavación...cascotes, la ley hablaba de "reutilización"...y por ello debían estar incorporados, máxime cuando en la definición de la partida: "tierras limpias, escombros limpios, y escombros mixtos" y por tanto se revalorizan como señalaba la Ley por lo que debían incluirse. En resumidas cuentas, al subjetivo parecer de la demandada en autos solo procedía como consecuencia, la completa desestimación.

SEGUNDO.- Una vez esbozadas las líneas maestras de los hechos y razones de que sustentaban las pretensiones de las aquí litigantes, lo primero que debe señalarse a la actora, como por cierto ya le recordó **la Sala III del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de octubre de 2004** cuando le desestimó una casación en unificación de doctrina: " *es evidente que, para la inclusión del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.*" Aspecto este curiosamente olvidado por la mercantil "FERROVIAL AGROMAN, SA" a pesar de ser la recurrente en aquella resolución.

Por otra parte, es más que ilustrativa la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo y su Sede en Málaga, de 2 de noviembre de 2017 en cuyo Fundamento Cuarto se recoge lo que a continuación se transcribe:

"La sentencia apelada es fundamentada del siguiente modo:

"TERCERO.- Sobre el impuesto de construcciones, instalaciones y obras (ICIO), establece el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en su artículo 100.1 que: (...)"

En lo que respecta a la gestión del impuesto, alude el artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004 a una primera fase de liquidación provisional a cuenta, que se realizará "cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra...", y cuya base se determinará "...en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido





visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo ..." o, "cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto", realizándose la liquidación definitiva "una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo...", tras la "...oportuna comprobación administrativa"..., pudiendo modificarse la base imponible determinada para la liquidación provisional, y exigir del sujeto pasivo, o reintegrarle en su caso, la cantidad que corresponda.

A pesar de todo, y considerando también la flexibilidad que la propia Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) asigna al criterio del devengo como elemento para determinar la aplicación de la norma, cuya exclusión contempla también, el adecuado entendimiento del tributo en cuestión hace obligado atender a aquellos efectos al momento en que se produce la finalización de la obra.

Así se extrae de la tesis sustentada al respecto por nuestro Tribunal Supremo, que puede verse en su Sentencia de 14 de septiembre de 2.005 (LA LEY 1920/2005) (casación en interés de la Ley 18/2004), la cual recogiendo la postura sostenida en su Sentencia de 23 de marzo de 2002 (casación 9264/1996), afirma que el hecho imponible del Impuesto "...es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal..", y comienza "... a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (artículo 104. 2 LHL), aunque el artículo 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra..". Añade la Sentencia que "... desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.

Se debe traer a colación la Sentencia del TSJ de Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, de fecha 18-10-2012, nº 1455/2012, rec. 862/2012, que sobre a la base imponible del Impuesto objeto del presente fundamenta: "Conforme declarara la STS de 14 de mayo de 2010 (LA LEY 67129/2010) (recurso de casación en interés de la ley número 22/2009 debe significarse, ante todo, "que el anterior artículo 103 de la Ley 39/1988 (LA LEY 2414/1988) se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre (LA LEY 4701/1998), y luego por la Ley 51/2002 (LA LEY 1795/2002), 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. Esta redacción pasa al actual artículo 102 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 (LA LEY 362/2004).

La Jurisprudencia había señalado que el coste real y efectivo de la construcción no estaba constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, por lo que no se podían incluir en la base imponible los gastos generales, el beneficio industrial ni los honorarios técnicos, ya de redacción del proyecto, ya de la dirección de la obra, ni los gastos referentes al estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, y ello por ser estos gastos ajenos al estricto concepto de obra civil (sentencias de 24 de mayo de 1999 , y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000 , entre otras).

La determinación de la base imponible del ICIO ha sido polémica desde la instauración misma del tributo por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (LA LEY 2414/1988) de 1988, reguladora de las Haciendas Locales (LHL).

El texto originario del Art. 103.1 LHL, que se limitaba a señalar que "La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra ", ha sido objeto de dos reformas legislativas:

1.ª.- La reforma de la LHL por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre (LA LEY 4701/1998), añadió al precepto el siguiente inciso: "del que no forman parte, en ningún caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras ".

En virtud de esta reforma (motivada parlamentariamente por la introducción de «ciertas mejoras técnicas») se llevó al texto legal el único extremo que había quedado indiscutido, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, si bien, indirectamente, al no acogerse la propuesta de la Federación Española de Municipios y Provincias de incluir en la base imponible tanto los honorarios profesionales y el beneficio industrial y gastos generales como el precio de la maquinaria cuya instalación precise de cualquier tipo de licencia, era obligado estar a las reiteradas conclusiones jurisprudenciales que habían excluido de la base imponible todos esos conceptos.





2.^a- En virtud de la reforma de la LHL llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (LA LEY 1795/2002) , el art. 103.1 LHL pasó a tener la siguiente redacción:

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

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

Esta redacción (que ha pasado al Art. 102.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004) -TRLHL -), clarifica el concepto anterior, recogiendo los consolidados criterios jurisprudenciales anteriores. Así se recoge, *expresis verbis*, en la propia Exposición de Motivos de la Ley 51/2002 (LA LEY 1795/2002), donde se dice que: " Por lo que atañe al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, pueden señalarse las siguientes novedades: (...) Se clarifica la base imponible del impuesto, de acuerdo con los criterios del Tribunal Supremo".

Por otra parte, la misma Exposición de Motivos de la Ley 51/2002 (LA LEY 1795/2002) indica que "con objeto de analizar las líneas básicas del nuevo marco de financiación de las Haciendas Locales, mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 11 de julio de 2001 se creó la «Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales», formada por representantes de la Administración General del Estado, de la Administración Local, de la Federación Española de Municipios y Provincias y del campo académico. Dicha Comisión rindió su informe con fecha 3 de julio de 2002. Muchas de sus propuestas e iniciativas han sido recogidas en el articulado de esta Ley".

Pues bien, una de las propuestas de dicha Comisión incorporadas al articulado legal es la que nos ocupa, siendo del siguiente tenor:

" La actual referencia legal al "coste real y efectivo" de la construcción, instalación u obra, como base imponible del ICIO, ha originado multitud de pronunciamientos administrativos, doctrina les y jurisprudenciales.

La problemática ha girado básicamente en torno a la inclusión o no en la base imponible del tributo de conceptos como los honorarios de profesionales (arquitecto o aparejador) o el beneficio empresarial del contratista, habiendo mantenido el TS un criterio contrario a la inclusión de tales conceptos en la base





imponible del impuesto. Entre otras muchas, pueden citarse las SS de 1 de febrero de 1994), de 16 de enero de 1995 , de 2 de abril de 1996 , de 28 de octubre de 1996 , de 15 de noviembre de 1997 y de 3 de abril de 1999 .

Los problemas y dudas que, a todos los niveles, se han planteado en relación con la base imponible del ICIO, han sido debidos a la excesivamente sucinta definición legal de tal base imponible, por lo que cabe pensar en la conveniencia de que la Ley permita delimitar, con mayor precisión, los conceptos que deben entenderse incluidos en la base del tributo. Además, la nueva redacción del Art. 103.1 de la LRHL, introducida por la Ley 50/1998 (LA LEY 4701/1998) no ha acabado de solucionar el problema, ya que no aclara definitivamente si la expresión 'coste real y efectivo' puede identificarse, tal y como pretenden las Corporaciones Locales, con el concepto de 'coste total'.

Una definición de la base imponible ajustada a los criterios del TS supondría definir dicha base en función del coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra".

Y, es que como se ha razonado en Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, entre ellas, la dictada por el TSJ de La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 14-7-2011, nº 311/2011, rec. 239/2010 , "...tratándose de liquidaciones definitivas, se debe acudir a la documentación contable de la obra ya terminada, que es la que refleja el coste real y efectivo de la obra, pues como se ha expuesto anteriormente, debe recordarse que el artículo 102.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LA LEY 362/2004) (en similar redacción al artículo 103.1 de la antigua LHL), establece que «la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla».

Ahora bien, en cualquier caso la carga de la prueba le corresponde a la parte recurrente en la instancia, la acreditación de la exclusión de los elementos o partidas que pretende de la base imponible, por cuanto la Administración, para fijar la base imponible del ICIO en su liquidación, ha acudido correctamente a la documentación correspondiente a la obra ya ejecutada, que es la que contiene datos ciertos y objetivos sobre su coste real, y si en ella no se reflejaba debidamente desglosada la partida en cuestión, corresponde a la mercantil actora la carga de desvirtuar las conclusiones establecidas por la Administración a partir del examen de la documentación presentada, lo que no se ha hecho. Por cuanto, afirmando la actora que se han incluido partidas indebidamente tales como sueldos y salarios, concretamente del administrador de la sociedad, así como tasas del Ayuntamiento e impuestos autonómicos (licencia de obra, licencia de apertura, declaración de obra nueva, licencia de primera ocupación, puesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, etc), no consta su inclusión.





En relación con la inclusión de maquinaria industrial e instalaciones técnicas (ascensores), tal y como viene siendo admitido por consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, así en Sentencia de 5 Oct. 2004, rec. 6112/1999 : "como ya se ha declarado, entre otras, en las sentencias de esta misma Sección y Sala de 15 de febrero de 1995 (LA LEY 14333/1995) y 14 de febrero (LA LEY 10491/2004) y 16 de diciembre de 2003 (LA LEY 11785/2004) (sentencias que, al ser, en el punto controvertido, de igual tenor que la que ha sido objeto de impugnación, pueden determinar, también, la falta de predicamento del recurso, al «existir doctrina legal sobre la cuestión» conforme con la admitida en la sentencia de instancia), es evidente que, para la inclusión del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización", siendo en consecuencia inseparables de la construcción y necesariamente incluíbles en la base imponible del impuesto.

Y, del mismo modo en relación con la maquinaria utilizable, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 11 Feb. 2011, rec. 614/2010 : "Ésta cuestión está resuelta por la Sala en varias sentencias (de 16 de diciembre de 2010 en apelación 930/09 , y de 5 de octubre de 2010 (LA LEY 322223/2010) en apelación 394/10). De acuerdo con las cuales es legal incluir en la base imponible del ICIO las partidas correspondientes a maquinaria o instalaciones que figuran en el proyecto, son inseparables de la obra, y, además, son esenciales para su funcionamiento y utilización, con independencia de que sean o no sustituibles. En la instalación fotovoltaica destinada a la producción de energía, quedan incorporados y son necesarios para su funcionamiento los elementos citados por la apelante"

CUARTO.- En segundo lugar, en relación con la falta de motivación alegada en el acta de inspección,...(atinente los párrafos no transcritos a una supuesta falta de motivación y a la improcedencia de una sanción que le fuera impuesta a la allí mercantil recurrente). ...Razones todas que conducen a un pronunciamiento íntegramente desestimatorio de la pretensión de la actora" (siendo confirmada la sentencia apelada en todos sus extremos en el Fundamento Séptimo de la resolución dictada por el órgano "ad quem" en su sentencia de noviembre de 2017 arriba indicada).





Por su parte, **la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada, de fecha 10 de junio de 2016** concluyó lo siguiente:

“El debate jurídico debe centrarse, en consecuencia, en la determinación de si la partida referida a “gastos generales” debe quedar integrada en la cuantificación de la base imponible, ya sea por tratarse de gastos no generados por el dueño de la obra tal y como sostuvo en sede administrativa el órgano de inspección tributaria y asume la sentencia de instancia; ya sea, por su falta de justificación, cuestión que la parte apelante considera como “cuestión nueva” introducida en el debate del proceso ocasionando desviación procesal.

TERCERO.- El art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto legislativo 2/2004) señala que la base imponible del ICIO 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 aquéllos ” y en su párrafo segundo añade, aclarando, que “No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material” .

En el presupuesto total de cualquier obra quedan integrados tres grandes conceptos, a saber, por un lado, el coste de ejecución material de la obra compuesto por el coste de los materiales utilizados en su construcción (saneamientos, hormigón, albañilería, cubierta, carpintería, fontanería, etc.), más el coste de la mano de obra empleada en su ejecución; de otro, el presupuesto total lo integra también el presupuesto de contrata, compuesto por la suma de los gastos generales del contratista expresados en un tanto por ciento sobre el coste de ejecución material, además del beneficio industrial a obtener de la obra; y el tercer componente del presupuesto total de obra es el IVA, los honorarios profesionales, y las tasas de licencias urbanísticas.

Que el ICIO cuantifique su hecho imponible (la realización de cualquier construcción, instalación u obra en un término municipal) tomando en consideración su coste real y efectivo, entendiéndolo como tal el coste de ejecución material de la obra, no responde a otro motivo que ser éste el método idóneo para gravar la capacidad económica sujeta a tributación -la obra construida, en sí misma entendida- y se comprende, por ello, que los llamados “gastos generales”, esto es, aquellos que tiene el contratista por el hecho de ejercer la actividad empresarial (gastos de oficinas generales; personal administrativo; gastos fiscales; gastos financieros; etc.) no se deban integrar en la base imponible del ICIO, sencillamente, porque no son gastos propios de la obra, construcción e instalación gravada, sino ajenos a ella.





Así lo ha entendido el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de diciembre de 2003 (RJ 2004/41) cuando afirma: "Esta Sala, en una reiterada doctrina, que no es necesario citar por que es conocida de las partes, que incluso la citan, ha venido sosteniendo el criterio de que «el coste real y efectivo» a que se refiere el invocado art. 103 de la Ley de Haciendas Locales excluye partidas como los honorarios de Arquitecto y Aparejador, el beneficio industrial, los gastos generales, el IVA, etc., y en general -cabe decir ahora- cuantas no integran los materiales y la mano de obra necesarios para la fabricación, edificación o instalación a realizar y que este importe ha de constituir la base imponible del ICIO en la liquidación provisional al inicio de la obra, sin perjuicio de la liquidación definitiva, que podrá practicarse a su conclusión, previa la correspondiente comprobación administrativa realizada en forma, que permita conocer -es este caso ya con certeza- el coste real y efectivo, mientras la liquidación provisional opera sobre una previsión razonable y técnicamente fundada, constituida por el proyecto, visado por el Colegio Profesional correspondiente, que presenten los interesados, sin que sobre dicha previsión inicial, pueda prevalecer el establecimiento de baremos, valoraciones genéricas o módulos, como rechazamos en la Sentencia de 25 de junio de 2002 (RJ 2002, 6575), dictada en recurso de casación 3986/1997 ".

Todos esos conceptos que deben excluirse tanto de una liquidación provisional como de una liquidación definitiva del ICIO, valen igualmente para la tasa correspondiente a la licencia urbanística.

De lo expuesto, se desprende por lo tanto, que para cuantificar la base imponible del ICIO (y de las tasas urbanísticas liquidadas), entre otras partidas más, no pueden ser considerados los llamados "gastos generales", no tanto porque como sostiene el Ayuntamiento de Granada solo deben detrarse de dicha magnitud tributaria los gastos imputables al sujeto pasivo del Impuesto y los ahora considerados lo han sido por cuenta del contratista, sino porque en un sentido técnico-jurídico tales gastos, de ningún modo, forman parte del coste de ejecución material de la obra.

La Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía, en defensa de los intereses que representa, trae a colación el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3562) que, rechazando la doctrina legal propuesta por el Ayuntamiento recurrente sostiene: "Lo que se pretende por el Ayuntamiento recurrente al solicitar que este Tribunal señale que los gastos generales y beneficio industrial excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras son exclusivamente los del sujeto pasivo, cuando el artículo 102 de la Ley reguladora de Haciendas Locales establece expresamente que son los del contratista, no es una interpretación de la Ley, sino su modificación, obviando los cauces existentes al efecto" . Según ello, el Tribunal Supremo se niega a señalar como doctrina legal, que los gastos generales excluidos de la base imponible del ICIO sean los referidos exclusivamente al sujeto pasivo del tributo, porque no es eso lo que la ley determina.





Se ha dicho más arriba que los llamados "gastos generales" integrados en el presupuesto total de una obra se evalúan en función de un porcentaje calculado sobre su coste de ejecución material, y en el caso que se enjuicia, según consta en la resolución del órgano de inspección municipal de 21 de junio de 2011, el coste de ejecución material se cuantificó en 3.054.605,07 euros, suma de las 24 certificaciones de obra expedidas por TRAGSA a la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía en los años 2006, 2007 y 2008, y en atención a ella, se estima que los "gastos generales" del contratista ascienden a 153.952,08 euros equivalente, aproximadamente, al 5 por 100 de aquella primera cantidad.

En su actuación inspectora, los órganos municipales regularizan las bases imponibles de los tributos cuestionados en este recurso, incrementando el coste de ejecución material de la obra en el importe estimado de los "gastos generales", y actúan de ese modo considerando, por una parte, que solo puede detrarse del coste de ejecución material de la obra aquellos gastos realizados por el sujeto pasivo del ICIO referentes a la obra (no los del contratista), y de otra, entendiendo que conforme a las reglas de la prueba que rigen en el procedimiento de inspección tributaria, la Delegación del Gobierno de la Junta de Andalucía no ha llegado a probar documentalmente la realidad de ese gasto.

Sobre estos extremos, ha de indicarse que la consideración como gastos que deba excluirse o incluirse en la cuantificación de la base imponible del ICIO de los provocados exclusivamente por el sujeto pasivo del ICIO, ha sido una interpretación que el órgano de inspección pretende deducir del mandato del 102.1 del TRLRHL que no ha sido aceptada por el Tribunal Supremo en la sentencia arriba citada de 1 de diciembre de 2011 ; junto a ello, hay que indicar que, en cualquier caso, los gastos excluidos de la base imponible del ICIO son los generados como gastos generales por el contratista de la obra. En el caso enjuiciado, la suma de las 24 certificaciones de obra durante los años 2006, 2007 y 2008 por TRAGSA como consecuencia de la ejecución de la obra sita en C/ Profesor Clavera 12, Campus de Cartuja, en Granada, asciende a 3.054.605,07 y siendo así que los 153.952,08 euros incrementados por el órgano de inspección municipal a la base imponible del ICIO, no quedan recogidos en aquellas certificaciones parciales de obra y solo responden a la equivalencia del 5 por 100 sobre su coste material de ejecución, ha de concluirse que su inclusión en esa magnitud tributaria no es conforme a lo establecido en el art. 102.1 TRLRHL, siendo así además, que su justificación documental resultaba imposible por tratarse esa cifra de una consecuencia de aplicar un porcentaje sobre el coste de ejecución material de la obra realizada. En consecuencia, la base imponible del ICIO en el caso enjuiciado debió cuantificarse en 3.054.605,07 euros.

Por ello, considera este Juez que la recurrente carecía de legitimación para pretender la devolución del pago por duplicado pero ello no resta el hecho que la administración no haya cumplido con su obligación de proceder de oficio cuando era perfecta conocedora de dicha posible vía. Así las cosas, debe desestimarse el recurso contencioso interpuesto por D.^a Carmen..., quedándole a la misma expedida la vía para reclamar a su hermano, ante el parentesco que cierra





cualquier posibilidad de conducta típica punible, el pago por tercero que le hizo y los daños y perjuicios derivados de la renuencia a la devolución que se puedan producir.

TERCERO.- Son pues tales mimbres legales y jurisprudenciales recientes (no como hacía, de forma interesada, la recurrente sobre la base de una Sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1999 respecto de la inclusión o no de la gestión de residuos al hilo de la anterior Ley de Haciendas Locales y por tanto no vigente al tiempo de la liquidación y la resolución del Jurado Tributario de Málaga hoy interpeladas), los que deben servir para resolver la contienda.

Y **descendiendo al supuesto aquí litigioso**, queda claro a este juzgador que todo el cúmulo de partidas que se pretendió excluir bajo el título de "maquinaria y equipos que no formaban parte de la base imponible" del Fundamento V de la demanda, lo que pretendían era una revisión subjetiva e interesada por la parte actora de partidas que formaban parte del proyecto de ejecución que sirvió de sustento a la ejecución de las obras, que formaban parte del coste real de la obra y, sobre todo, que eran elementos inseparables de la misma. A modo de ejemplo, como bien dijo el Letrado municipal, no cabía pretender excluir de la funcionalidad racional de un edificio destinado al uso público que careciese de instalaciones de agua sanitaria (acumuladores, calentadores, grupos de presión y bombas, instalación solar; de electricidad (cuadros eléctricos, pararrayos, centro de transformación); climatización (bombas de calor, unidades de tratamiento de aire, unidades splits), de emergencia (equipo autónomo de emergencia, pulsadores de emergencia, bocas de incendio), de telefonía (armarios de acometidas, armarios rack); o de seguridad (alarma, sensores, detectores de humos, sirenas); o de accesibilidad (ascensor para personas con discapacidad).

En cuanto a la gestión de residuos, ciertamente que el traslado de los mismos fuera del lugar de la obra excluía respecto de los mismos el carácter de inseparable. Pero a la vista del criterio tan brillantemente señalado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el párrafo y resolución arriba señalado, el ICIO cuantifica su hecho imponible (la realización de cualquier construcción, instalación u obra en un término municipal) tomando en consideración el coste real y efectivo, entendiendo como tal el coste de ejecución material de la obra, y por tanto el coste de la gestión de residuos, incluido el en proyecto que sirve de base para la ejecución de las obras también debe incluirse. La parte podrá disentir de dicha interpretación pero la misma en modo alguno incurre ni en nulidad ni anulabilidad de los artículos 62 y 63 de la ya derogada Ley 30/1992 de RJAP y PAC como pretendía imponer "FERROVIAL AGROMAN, SA".

No desvirtúa lo anterior el documento Nº 4 de los aludidos por la actora consistente en el certificado emitido por el arquitecto director de la obra en cuanto a que toda la batería de elementos allí señalados "no se encontraban encastrados, fijos o adheridos permanentemente al suelo y a la construcción.





Dicho con todos los respetos y a los solos efectos de la presente resolución, el facultativo firmante había sido contratado para la dirección de la obra pero sin aclarar si tenía vinculación contractual, y , en dicho certificado y como imponiendo al receptor de dicho certificado un acto de fe, que todo el conjunto de instalaciones citadas estaban sueltas y que funcionaban de forma aislada. Y todo ello para pretender desvirtuar la presunción "iuris tantum" de la que gozaban los informes técnicos municipales unidos al expediente administrativo y tomados en consideración para la liquidación definitiva. Con tal magra explicación ("certifico ...2º que no se encuentran encastrados, fijos o adheridos al suelo y a la construcción..." -no alcanzando a comprender este juzgador como, por ejemplo, un grupo de presión de agua o bombas podía funcionar en un edificio y con la fuerza que genera el uso para el que está concebido, sin estar anclado o sujeto de alguna forma-), en modo alguno conseguía vencer la presunción prevista en el art. 137.4 de la derogada Ley sustantiva 30/1992 vigente al tiempo de liquidar el ICIO.

En consecuencia, estimando conforme a derecho al resolución dictada por el Jurado Tributario de Málaga al desestimar la reclamación económico administrativa planteada por la actora, siendo igualmente correcta la liquidación de la que traía causa, solo cabe la desestimación del recurso sin necesidad de más razones.

CUARTO.- Por último, de conformidad con lo dispuesto en artículo 139 LJCA al tiempo de la interposición del recurso, consistente en el vencimiento objetivo, procede la imposición a la recurrente en cuantía máxima de 1.000 euros al no concurrir prueba alguna de temeridad o mala fe en el actuar de la parte actora.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

Que en los autos de P.A. 703/2015, **DEBO DESESTIMAR y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Ballenilla Ros actuando en nombre y representación de D.ª "FERROVIAL AGROMAN, SA" Carmen Narváez Villena contra la resolución adoptada por el Jurado Tributario de Málaga identificada en los Antecedentes de esta resolución, manteniendo la misma su contenido y eficacia, todo ello CON la expresa condena en costas a la actora en cuantía máxima de 1.000 euros.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma **NO cabe recurso de apelación** (artículo 81.1.a) en relación con el art. 41, ambos de la LJCA 29/1998))





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

Líbrese Testimonio de esta Sentencia para su unión a los autos de su razón e inclúyase la misma en el Libro de su clase; y con testimonio de ella, en su caso, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así por esta mi sentencia, definitivamente juzgando, lo pronuncio, mando y firmo.

PUBLICACIÓN.- Dada, leída y publicada fue la anterior resolución por el Magistrado-Juez que la suscribe, estando la misma celebrando audiencia pública en el día de su fecha, doy fe.

