

Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Novena C/ General Castaños, 1 - 28004
33010330
NIG: 28.079.45.3-2011/0033278



(01) 30242176660

Recurso de Apelación 340/2014

Recurrente: AYUNTAMIENTO DE MOSTOLES
PROCURADOR D./Dña.
Recurrido: EDITEC OBRAS Y PROYECTOS S.L.
PROCURADOR D./Dña.

SENTENCIA Nº 1359

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

D^a. Ángeles Huet de Sande

D^a. Berta Santillán Pedrosa

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

En la Villa de Madrid a dieciséis de diciembre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el presente recurso de apelación nº 340/2014, interpuesto por la Procuradora Doña _____, en nombre y en representación del Ayuntamiento de Móstoles, contra la sentencia de fecha 7 de noviembre de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 33 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario 166/2011. Ha formulado oposición la entidad "Editec Obras y Proyectos, S.L.", representada por la Procuradora Dña. _____

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 33 de Madrid, dictó sentencia con fecha 7 de noviembre de 2013, cuyo fallo es del tenor literal siguiente:

“Que debo estimar y estimo el recurso contencioso administrativo nº 166/2011 interpuesto por representación de Editec Obras y Proyectos SL, contra las resoluciones acumuladas expresadas en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, las cuales se anulan por no ser conformes a derecho, debiendo el Ayuntamiento de Móstoles girar una nueva liquidación, en ejecución de sentencia, conforme a las bases aquí expuestas”.

SEGUNDO.- La Procuradora Dña. actuando en
nombre y en representación del Ayuntamiento de Móstoles interpuso recurso de apelación contra la citada sentencia. Y formulo oposición la procuradora Dña.
en nombre y en representación de la entidad “Editec. Obras y Proyectos, S.L.”.

TERCERO.- La sección no consideró oportuna la celebración de vista, ni otro trámite, quedando los autos pendientes de deliberación y sentencia, señalándose para votación y fallo el día 27 de noviembre de 2014

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. Dña Santillán Pedrosa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se recurre en apelación la Sentencia dictada en fecha 7 de noviembre de 2013 por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº 33 de Madrid, recaída en el Procedimiento Ordinario nº 166/2011.

Ante el Juzgado “a quo” se impugnaba la resolución de 8 de julio de 2012 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles que desestimaba la reclamación económico administrativa interpuesta: a) contra la liquidación definitiva del ICIO por importe de 63.807,62 euros girada a la mercantil “Editec Obras y Proyectos, S.L.” correspondiente a la construcción de un edificio de uso terciario para despachos profesionales en la parcela nº2 de la UG-22 de la localidad de Móstoles; y b) contra la resolución de la Dirección General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles de 10 de mayo de 2010 por la que se

imponía a la mercantil una sanción de multa por importe de 43.736,14 euros por la comisión de la infracción grave prevista en el artículo 192.1 de la LGT y ello por no haber presentado la declaración prevista en el artículo 10.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO sobre el coste real y efectivo de las obras una vez finalizadas. La entidad Editec Obras y Proyectos S.L. actúa como sustituto del contribuyente al haber ejecutado las obras contratadas por Construcciones Promat, S.L.

Y la sentencia impugnada en apelación contiene el siguiente fallo:

“Que debo estimar y estimo el recurso contencioso administrativo nº 166/2011 interpuesto por representación de Editec Obras y Proyectos SL, contra las resoluciones acumuladas expresadas en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, las cuales se anulan por no ser conformes a derecho, debiendo el Ayuntamiento de Móstoles girar una nueva liquidación, en ejecución de sentencia, conforme a las bases aquí expuestas”.

Y las razones que llevan al Juez “a quo” a anular tanto la liquidación girada por el ICIO como la sanción impuesta son las siguientes. En relación con la liquidación se señala por el Juez en la sentencia impugnada que no deben incluirse en la base imponible, pues no encajan en el concepto de coste real y efectivo de la construcción, las partidas correspondientes a los gastos generales y al beneficio industrial sin que, en la contratación entre particulares, sea necesario que dichas partidas deban estar desglosadas y cuantificadas en el Presupuesto, en el contrato o en las certificaciones ordinarias. Y así en la sentencia impugnada se concluye que: *“En consecuencia, por lo expuesto, debe estimarse la pretensión de la mercantil recurrente en cuanto a la base imponible del ICIO, debiendo deducirse de la misma, el beneficio industrial del 6% y los gastos generales del 13% de los costes de ejecución, así como los gastos de seguridad y salud...”*

Y en relación con la sanción el Juez de instancia justifica su nulidad refiriendo que se vulnera el principio de culpabilidad.

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia la representación procesal del Ayuntamiento de Móstoles interpuso recurso de apelación y se solicitó la revocación de la sentencia impugnada y que, en consecuencia, se acuerde la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución dictada en fecha 8 de julio de 2012 por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Móstoles y que se declare la conformidad a derecho tanto de la liquidación definitiva girada por el ICIO practicada por la Unidad Fiscal del Ayuntamiento de Móstoles contenida en la resolución de fecha 2 de noviembre de 2019 como de la sanción de multa impuesta por la resolución de fecha 10 de mayo de 2010 por la Dirección General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles. Y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

El apelante entiende que no pueden excluirse de la base imponible del ICIO ni los gastos generales, ni el beneficio industrial ni los gastos de seguridad e higiene y ello porque no están acreditados ni tampoco cuantificados.

Asimismo afirma el Ayuntamiento de Móstoles que la sentencia impugnada incurre en incongruencia omisiva pues no ha efectuado ningún pronunciamiento concreto relativo a si deben excluirse también de la base imponible los gastos de ejecución del loft piloto y los gastos de los consumos (electricidad, agua, gas-oil...) como así solicitaba la mercantil recurrente y a lo que se oponía el Ayuntamiento, ahora apelante. En este sentido, el apelante refiere que el loft piloto es un elemento que forma parte de la obra y no es un componente ajeno a la misma y su coste de ejecución material debe integrarse dentro del coste real y efectivo de la obra realizada pues está incorporado indisolublemente a esta, es imprescindible, consustancial e inseparable de la misma no gozando de autonomía funcional respecto de ella. Idéntica conclusión obtiene el apelante respecto de las partidas de gastos relativas a los consumos pues entiende que son gastos necesarios para la realización de la obra y que, por su naturaleza, forman parte del coste de ejecución material de la obra y deben incluirse en la base imponible del ICIO.

Finalmente, en relación con la nulidad de la sanción de multa el Ayuntamiento de Móstoles discrepa de la interpretación recogida en la sentencia impugnada en apelación. Y destaca que la sanción de multa se impuso a EDITEC porque incumplió la obligación de presentar la declaración del coste real y efectivo una vez terminadas las obras para que la Administración tributaria hubiera podido practicar la adecuada liquidación. Por el contrario, para poder girar esta liquidación el Ayuntamiento de Móstoles tuvo que acudir al procedimiento de inspección en el que tras sucesivos requerimientos al sujeto pasivo para examinar la documentación requerida pudo conocer y determinar el coste real y efectivo de la obra, coste que debió declarar EDITEC y que, sin embargo, nunca lo hizo por lo que incurre en la comisión de la infracción prevista en el artículo 192.1 de la LGT.

TERCERO.- Por el contrario, la mercantil apelada solicita la confirmación de la sentencia impugnada en apelación. Entiende que deben excluirse de la base imponible del ICIO las partidas correspondientes al beneficio industrial y a los gastos generales pues dichos importes existen por analogía con las obras que se ejecutan en el ámbito de las administraciones públicas y que, además, estos ni siquiera requieren tasación ni prueba adicional pues se acepta su cálculo en un 6% para el beneficio industrial y en el 13% para gastos generales. Y añade que en la actividad de la construcción es evidente que para el constructor sus ingresos deben ser suficientes como para cubrir sus costes y obtener un beneficio industrial.

Y respecto de la sanción de multa anulada por el Juez "a quo" destaca que EDITEC siempre ha actuado de buena fe y que ha colaborado con la unidad de inspección del Ayuntamiento de Móstoles. Y en su defensa destaca además que, en este caso, quien solicitó la licencia urbanística fue la empresa C-15 Arrendamientos y Explotaciones Inmobiliarias S.L. quien, a su vez, presentó la autoliquidación provisional

por el ICIO. Dicha empresa transmitió posteriormente la propiedad de la finca sobre la que iba a recaer la construcción a favor de "Construcciones PROMART, S.L.", y esta entidad formalizó contrato de ejecución de obras con la entidad EDITEC Obras y Proyectos, S.L.

CUARTO.- Visto el planteamiento del recurso de apelación corresponde examinar que conceptos deben incluirse en la base imponible de la liquidación definitiva por ICIO girada a la mercantil Editec Obras y Proyectos, S.L. por el Ayuntamiento de Móstoles. El Ayuntamiento de Móstoles destaca que solo pueden excluirse de la Base Imponible aquellas partidas de gastos que no encajan en el concepto de coste real y efectivo de la ejecución material de las obras y que estén claramente especificadas.

La doctrina fijada por el Tribunal Supremo en relación a las partidas que han de ser excluidas de la base imponible del ICIO al no incluirse en el concepto de coste real y efectivo de la obra se resume en la Sentencia dictada en fecha 14 de mayo de 2010, que en sus F.J. 3º y 4º se expresa del siguiente modo:

« TERCERO.- 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 aquella, para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la 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 art. 102 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004.

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, 5 y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000, entre otras).

(...)

CUARTO.- *Las sentencias de 16 y 18 de enero de 1995 recordadas por la de 15 de febrero de 1995, declararon que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el art. 101 de la Ley de Haciendas Locales (actual art. 100) no sujeta al Impuesto sobre*

Construcciones, Instalaciones y Obras a toda construcción, instalación u obra sino únicamente a aquéllas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, no están sujetas las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra ya realizada cuando para ello, aunque precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística, rechazando que puedan calificarse como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriera que son elementos inseparables de aquélla y figuran en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la licencia.

Esta doctrina fue matizada en la posterior sentencia de 15 de marzo de 1995, al señalar que "la diferenciación entre coste de la obra civil y coste de las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el art. 103 LHL (actual 102) considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra que constituye la base imponible del ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente, porque el art. 101 LHL (actual 100) sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones y obras como de instalaciones con tal que para unas y otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística, de modo que lo decisivo es este segundo requisito, que remite al art. 178 de la Ley del Suelo y por medio de él, al art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística y no a todos los supuestos que en él se prevén sino sólo a aquéllos en que la licencia que se exija sea precisamente de obras u urbanística."

No se discute por ninguna de las partes personadas en apelación que pueden excluirse de la base imponible de la liquidación girada por ICIO las partidas correspondientes a los gastos generales y al beneficio industrial del contratista. En lo que no están de acuerdo es si, en este caso concreto, pueden excluirse lo cual se niega por el Ayuntamiento de Móstoles porque entiende que no están específicamente desglosadas dichas partidas ni en las certificaciones de obra ni en las facturas emitidas por las empresas intervinientes en la obra. Por el contrario, la parte apelada refiere que dichas partidas si están específicamente previstas y por ello debe excluirse de la base imponible el porcentaje del 13% correspondiente a los gastos generales y el 6% correspondiente al beneficio industrial porque dichos conceptos si se han incluido en el precio de ejecución de la obra.

Considera la Sala que, en este caso, no es procedente la referida exclusión. Y ello porque no consta la inclusión en el precio de las facturas abonadas ni del beneficio industrial ni de los gastos generales, ni tampoco en el presupuesto de la obra, y por ello no puede ser excluidos a la hora de calcular la base imponible del impuesto.

No se niega que de acuerdo con la interpretación jurisprudencial del concepto legal de "coste real y efectivo de la obra" deben excluirse algunas partidas de gastos que no encajan en el concepto de coste de la ejecución material entre las cuales se incluyen los gastos generales y el beneficio industrial del contratista cuyo gravamen significaría

sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor. No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos. Prueba que en un principio es diversa como pueden ser los distintos documentos que acreditan la realización de la obra (contrato, presupuesto, certificaciones de obra, facturas...). El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la carga de la prueba indica que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria. Prueba que en este caso no figura ni en el expediente administrativo ni en los autos sin que se admita, como así mantiene la constructora, como motivo para su exclusión que aunque no estén desglosados específicamente son habituales en el sector de la construcción. No puede admitirse esta pretensión apoyada en meras suposiciones e hipótesis pues se desconoce, al no estar desglosadas específicamente en las facturas, si efectivamente se abonaron por el constructor dichas partidas y además en que porcentaje para admitir su exclusión de la base imponible del ICIO.

Por tanto, en este punto, esta Sala concluye que siendo cierto a nivel teórico que el Beneficio Industrial y los Gastos Generales no pueden integrar la base imponible liquidada, no es menos cierto que el sujeto pasivo del ICIO en momento alguno ha acreditado la existencia de esas partidas tan solo las menciona mediante porcentajes, sin demostración documental de su existencia, con una remisión genérica a las certificaciones de obra, pero sin que sea posible deducirla, ya que no se aporta ni un solo documento contable y como reconoce la constructora en este caso se trataba de un precio alzado, sin que se especificara el beneficio industrial en la certificación final de la obra y sin que se desprenda su integración en la base imponible y su cuantía, por lo que convierte su alegación en pura retórica sin prueba alguna de respaldo, debiendo considerarse en tal sentido congruente la decisión administrativa que incorrectamente se anula por la sentencia impugnada en apelación que debe ser revocada en este aspecto concreto.

QUINTO.- Igualmente debemos dar la razón al apelante cuando en su recurso de apelación manifiesta que el Juzgado de instancia ha incurrido en incongruencia omisiva cuando declara la nulidad de la liquidación definitiva girada por el ICIO sin justificar porque también debían excluirse de la base imponible del ICIO las partidas correspondientes a los gastos de construcción del loft piloto y los gastos derivados de los consumos de agua, electricidad, gas-oíl originados por la obra.

Las partidas que la parte apelada quiere excluir de la base imponible relativa a la liquidación definitiva girada por el ICIO son imprescindibles para la ejecución de la obra analizada pues no puede entenderse que pueda realizarse la construcción excluyendo las partidas de costes imprescindibles para su realización como son las relativas a los

consumos generados en la citada construcción o los relativos a la construcción del loft piloto que se encuentra unida inseparablemente a la obra.

Por todo lo expuesto esta Sala estima el recurso de apelación y revoca la sentencia impugnada en relación con la declaración de nulidad de la liquidación definitiva girada por el ICIO.

SEXTO.- Corresponde ahora examinar si la sentencia impugnada en apelación es ajustada a derecho cuando acuerda la nulidad de la sanción de multa impuesta a la empresa constructora como sujeto pasivo en calidad de sustituto del contribuyente. Concretamente, la Administración le imputaba la comisión de la infracción tipificada en el artículo 192.1 de la LGT que tipifica como infracción el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones y documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Infracción que, en este caso, la Administración relaciona con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Móstoles reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que dispone que una vez finalizadas las obras en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos deberán presentar declaración del coste real y efectivo de las obras para que el Ayuntamiento pueda determinar la base imponible del impuesto una vez verificado el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones y obras realizadas.

Esta Sala confirma la sentencia impugnada en apelación cuando, entre otros motivos, justifica la nulidad de la sanción indicada en la falta de motivación al no constar acreditada la existencia de un mínimo de culpabilidad en la resolución administrativa que resuelve el expediente sancionador. No puede sancionarse por el mero resultado y no basta la simple manifestación genérica sin la necesaria concreción e individualización en cada caso, pues no se concreta en qué consistió la intencionalidad de su conducta, teniendo en cuenta que se relata una sucinta descripción del hecho que se considera constitutivo de infracción, pero no se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, no conteniendo la resolución administrativa sancionadora valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad. No puede presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, lo que incumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009, que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente,

confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad », de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad como establece el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»)."

Por otro lado, no es baladí la motivación de la resolución sancionadora. En efecto, solo a través de ella podemos cerciorarnos de que el ejercicio del ius puniendi por parte de la Administración se ha ajustado a las diversas exigencias constitucionales y legales; tiene asimismo como finalidad evitar la indefensión por desconocimiento o imposibilidad de reacción frente al actuar de la Administración.

Por ello, la sentencia impugnada en apelación se confirma en cuanto ha acordado la nulidad de la citada sanción de multa.

SEPTIMO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley 29/98, de 13 de julio, al estimarse parcialmente el recurso de apelación no se hace un especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta segunda instancia.

FALLAMOS

Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el presente recurso de apelación nº340/2014, interpuesto por la Procuradora Doña en nombre y en representación del Ayuntamiento de Móstoles, contra la sentencia de fecha 7 de noviembre de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso

Administrativo nº 33 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario 166/2011 y, en consecuencia, se revoca dicha sentencia exclusivamente en relación con la declaración de nulidad de la liquidación definitiva girada por el ICIO, confirmándose el resto de los pronunciamientos acordados.

No se hace un especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta segunda instancia.

Librense dos testimonios de la presente sentencia, uno para remitir al Juzgado en unión del recurso y el otro para incorporarlo al rollo de apelación.

Una vez hecho lo anterior, devuélvase al órgano a quo el recurso contencioso administrativo con el expediente que, en su día, fue elevado a la Sala y archívese el rollo de apelación.

La presente sentencia es firme no cabiendo contra la misma recurso alguno.

Así por nuestra Sentencia, contra la que no cabe recurso ordinario alguno, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Magistrada Ilma. Sra. Dña. Berta Santillán Pedrosa Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma doy fe.

**Juzgado de lo Contencioso-
Administrativo nº 33 de Madrid**

C/ Gran Vía, 52 - 28013

45029730

NIG: 28.079.45.3-2011/0033278



(01) 30108388011

Procedimiento Ordinario 166/2011

Demandante/s: D./Dña. FRANCISCO MANUEL MELLADO BENAVENTE
PROCURADOR D./Dña. PALOMA VILLAMANA HERRERA

Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE MOSTOLES
PROCURADOR D./Dña. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ

ILTMA SRA.

MAGISTRADA:

Dra. D^a. Eva María Bru Peral

S E N T E N C I A N°436/2013

En Madrid, a siete de noviembre de dos mil trece en autos del procedimiento ordinario 166/2011 seguidos a instancia de Editec Obras y Proyectos SL, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a María de la Paloma Villamana Herrera y defendida por el Letrado D. Francisco Manuel Mellado Benavente, contra el Ayuntamiento de Móstoles, sobre derecho tributario, se dicta la presente sentencia con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por la representación de la mercantil Editec Obras y Proyectos SL se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la liquidación y sanción girada por el Ayuntamiento de Móstoles en concepto de Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, confirmada por el Tribunal Económico-administrativo Municipal de Móstoles.

Segundo.- Una vez admitido a trámite, y recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó mediante escrito presentado con fecha de 11 de febrero de 2013 en que, tras la exposición de los hechos y de los correspondientes fundamentos de derecho, terminó suplicando que se dicte sentencia en la que se acuerde anular la liquidación impugnada, por importe de 63.807,62 €, así como la sanción de 43.736,14 €, imponiendo a la Unidad de Inspección Fiscal del Ayuntamiento de Móstoles la obligación de dictar nueva liquidación.

Tercero.- A continuación se dio traslado a la representación del Ayuntamiento de Móstoles para la contestación a la demanda, lo que realizó mediante escrito presentado con fecha de 19 de abril de 2013, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia en la que se desestime el recurso interpuesto confirmando las liquidaciones efectuadas, así como la sanción impuesta.

Cuarto.- Solicitando las partes como prueba la documental aportada con sus escritos, una vez admitida y formalizado el trámite de conclusiones, quedó el recurso visto para sentencia, la cual se dicta cuando por turno corresponde y respetando el orden de señalamientos correspondiente.

La cuantía del recurso ha quedado fijada por Decreto de 6 de mayo de 2013 en 107.543,73 €.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Se impugna Resolución de 2 de noviembre de 2009 de la Dirección General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles por la que se aprobaba la liquidación correspondiente al Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) girada a Editec Obras y Proyectos SL por importe de 63.807,62 € relativa a la construcción de un edificio de uso terciario para despachos profesionales en la parcela nº 2 de la UG-22 de la localidad derivada del acta de

inspección con disconformidad nº 43/2009-1, así como la Resolución de la Dirección General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles de 10 de mayo de 2010 por la que se imponía a la mercantil una sanción de multa por importe de 43.736,14 € por la comisión de la infracción grave prevista en el artículo 192.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; ambas resoluciones confirmadas por Resolución de 8 de julio de 2012 del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Móstoles.

Las pretensiones de las partes han quedado expuestas anteriormente dándose aquí por reproducidas.

Segundo.- En el presente recurso, tal como consta en el expediente administrativo, y en la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid, cuyo contenido se da por reproducido, la mercantil recurrente actúa como sustituto del contribuyente al haber ejecutado las obras contratadas por Construcciones Promat SL (declarada en concurso voluntario de acreedores por Auto de 18 de septiembre de 2009 del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid), empresa que a su vez adquirió de la mercantil C-15 Arrendamientos y Explotaciones Inmobiliarias SL la finca sobre la que se iba a construir el edificio, solicitando para ello cambio de titularidad en la licencia de obras, cambio que fue concedido por el Ayuntamiento de Móstoles, y en relación con ello esta última empresa presentó autoliquidación por el ICIO declarando una base imponible de 4.416.323,92 €, ingresando una cuota tributaria de 176.652,95 €.

Terminada la obra el 15 de abril de 2008, según el certificado final de obra, el 28 de septiembre de 2009 la Inspección Tributaria Municipal notificó a la mercantil aquí recurrente el inicio de actuaciones inspectoras, levantando acta de disconformidad nº 43/2009-1, en la que se fija como coste real y efectivo de la obra el de 5.874.195,27 €, con una liquidación definitiva por el ICIO de 63.807,62 €, descontada la cantidad ingresada de 176.652,95 €. Asimismo se inicia expediente sancionador por no haber presentado la declaración prevista en el artículo 10.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO.

Partiendo de lo expuesto, la mercantil recurrente alega en su demanda que los costes generales, el beneficio industrial de la empresa constructora, así como de los consumos, coste de ejecución del loft piloto, y el estudio de seguridad y salud, no deben integrar la

base imponible del impuesto, ya que carecen de la consideración de coste real y efectivo de las obras. En cuanto al expediente sancionador manifiesta que no es el contribuyente, sino su sustituto y que siempre ha actuado de buena fe.

Frente a ello, el Letrado Consistorial considera que la recurrente no presentó la declaración prevista en el artículo 10.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO, lo que motivó la imposición de la sanción y que las partidas incluidas por la Inspección son correctas, máxime cuando deben estar identificadas para ser excluidos de la base imponible, y aquí no están desglosados.

Tercero.- Partiendo de lo expuesto, habiéndose acumulado la impugnación de la liquidación definitiva del ICIO y la imposición de una sanción por la infracción tributaria grave del artículo 192.1 LGT, en esta Sentencia se procederá al examen y resolución separada de ambos casos.

En cuanto a la liquidación recurrida, lo que primero que debe determinarse es si los conceptos discutidos (gastos –consumos- generales, beneficio industrial, estudio de seguridad y salud) deben incluirse, o no, en la base del ICIO aquí debatido.

En relación con la base imponible del ICIO, tal como se establece en la STSJ de Madrid, sección 2ª, de 20 de marzo del 2013, Recurso: 1238/2012, Ponente Dª Fátima Blanca de la Cruz Mera: "El artículo 100, párrafo primero, del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales , establece que "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición ", cuya base imponible (artículo 102.1 de dicho Texto Refundido) está constituida por el coste " real y efectivo " de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, a estos efectos, el " coste de ejecución material de aquella ", sin que formen 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 ".

“Como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 :
"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.

Esta redacción pasa al actual art. 102 del Texto Refundido aprobado por el Real
Decreto Legislativo 2/2004.

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 , 5 y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000 , entre otras) ”.

Cuarto.- En este caso concreto, el acta de disconformidad nº 43/2009-1, fija como
coste real y efectivo de la obra el de 5.874.195,27 €, con una liquidación definitiva por
el ICIO de 63.807,62 €, descontada la cantidad ingresada de 176.652,95 €, y para ello
atendió al total reflejado en las facturas, certificaciones y liquidaciones de la obra, por
cuanto, según se contiene en el Acta, no estaban especificados, ni en el presupuesto del
proyecto de la obra, ni en el de ejecución, ni en el de liquidación, el importe de los
gastos generales ni el beneficio industrial. Tampoco se excluyeron los consumos por
considerar que forman parte del coste de ejecución material, ni tampoco los pagos a
subcontratistas ya que en la liquidación presentada a la propietaria del edificio no es
especificaban, ni tampoco, por la misma razón, el 1,5 % en concepto de seguridad y
salud.

Ahora bien, el coste real en este impuesto es el importe o desarrollo verdaderamente satisfecho, debiendo interpretarse el concepto normativo de su base imponible, a estos efectos, con un criterio restrictivo, excluyendo, por tanto, el beneficio industrial y los gastos generales. Si esto lo unimos a que en la contratación entre particulares no se exige que los gastos generales y el beneficio industrial deban desglosarse en el Presupuesto, Contrato, certificaciones ordinarias y de liquidación, y a que según el contrato firmado entre la mercantil recurrente y Construcciones Promart SL (folios 18 ss del expediente) se contemplaba que en los precios unitarios oferentes por el contratista estaban incluidos los gastos generales y el beneficio industrial (cláusula 2.4), ha de concluirse que la inclusión de estos conceptos en la base imponible del impuesto no es conforme a derecho

En este sentido se ha pronunciado la STSJ, sección 2ª, de 27 de febrero de 2013, Recurso: 354/2012, Ponente D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez: "Si bien es cierto que respecto del contrato ha de indicarse el artículo 1257 del Código Civil indica que los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos; salvo, en cuanto a éstos, el caso de que los derechos y obligaciones que proceden del contrato no sean transmisibles, o por su naturaleza, o por pacto, o por disposición de la ley lo cierto es que la cláusula 4ª del expediente administrativo hace referencia a la existencia de las Gastos Generales y beneficio industrial del constructor e igualmente se hace referencia a los mismos en la cláusula 18 por ello la inclusión de los mismos en la certificación final de obra "certificación nº 25" donde se incluye el beneficio industrial y gastos generales por importe del 19 % del coste de ejecución material por importe de 2.258.347,39 € resulta prueba suficiente a estos efectos aunque no se hayan desagregado en las certificaciones parciales precedentes, más aún cuando la certificación final aparece firmada por el arquitecto directo de las obras y la misma tiene una fecha anterior al inicio de las actividades inspectoras por lo que no puede entenderse que se trate de una certificación creada "ad hoc" para presentarla en el procedimiento de inspección. Si a ello añadimos que el porcentaje del 19% es el habitual en este tipo de construcciones, por influjo de la contratación pública y que la Sentencia de la Sección 10ª de este Tribunal de 4 de febrero de 2010 dictada en el recurso de apelación número 1154/2009 (Roj CENDOJ: STSJ MAD 1605/2010) admite la posibilidad de presumir que dicha inclusión es correcta cuando afirma que .- Resta por examinar la cuestión de si es el actor el que ha de acreditar de manera

pormenorizada el importe del beneficio industrial y de los gastos generales o si, por el contrario, es admisible que se calculen según se estable para los contratos de las Administraciones públicas en que está establecido que el beneficio industrial es el 6% y los gastos generales el 13% de los costes de ejecución. Pues bien la Sala no ve inconveniente alguno en acoger el razonamiento de la apelante en el sentido de que no se precisa de la probanza concreta del importe de esas dos partidas dado que él acepta los importes legalmente tasados de las mismas cuando de obras públicas se trata por lo que estando el beneficio más ajustado en las obras de esta naturaleza, se ha de aceptar sin temor a error que tales partidas son más elevadas en la obra privada. Pero es que además, entiende la Sala que es muy difícil a priori conocer cuál va a ser el beneficio industrial y los gastos generales antes del comienzo de una obra de cierta trascendencia por lo que se debe admitir que en el presupuesto no se contenga previsión al respecto. Así pues, procede la estimación del presente recurso de apelación por considerar que la Administración demandada ha incrementado en un 19 % aproximadamente, el importe del coste real y efectivo de la obra, porcentajes a que asciende los importes calculados de beneficio industrial y de gastos generales (6 y 13%, respectivamente) Por tanto ha de estimarse este motivo y reducir la base imponible en la cantidad que la certificación final de obra contempla como gastos generales y beneficio industrial y que suponen 2.258.347,39 €”.

En consecuencia, por lo expuesto, debe estimarse la pretensión de la mercantil recurrente en cuanto a la base imponible del ICIO, debiendo deducirse de la misma el beneficio industrial del 6% y los gastos generales del 13% de los costes de ejecución, así como los gastos de seguridad y salud, conforme se razona en la Sentencia aquí citada, debiendo girarse los intereses sobre la cuota liquidada de nuevo.

Quinto.- En cuanto a la sanción que le fue impuesta a la recurrente por la infracción grave prevista en el artículo 192.1 LGT por no haber presentado la declaración prevista en el artículo 10.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO sobre el coste real y efectivo de las obras una vez finalizadas, debe puntualizarse, respecto a las alegaciones de la actora referidas a que interviene como sustituto del contribuyente, que según el artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales tienen la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, lo que supone que se coloca en lugar del

contribuyente, desplazando a éste de la relación tributaria y ocupando su lugar, quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, vinculado, por tanto, al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, y ello por imposición de la Ley. Además, 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 LHL, y esto es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo el presupuesto de hecho, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística.

Aclarado lo anterior, el artículo 192 LGT tipifica como infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, estableciendo su apartado 1º 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 aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta Ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo puede ser leve, grave o muy grave y la base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

El apartado 3º establece que la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a y b del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.

A su vez el artículo 184.2 LGT establece que se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

A su vez, el artículo 103.4 LHL permite que los ayuntamientos puedan exigir este impuesto en régimen de autoliquidación, régimen admitido por la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Móstoles.

Sexto.- Así pues, concluyendo de la normativa anterior, pese a establecerse este régimen de autoliquidación, la Ordenanza Fiscal de Móstoles dispone que con el fin de expedir la liquidación definitiva, debe presentarse una declaración del coste real y efectivo de las obras realizadas cuando éstas finalicen.

En este caso, se presentó la autoliquidación permitida por el Ayuntamiento al solicitar la licencia urbanística, autoliquidación basada en el presupuesto de la obra, tal como regula la Ley de Haciendas Locales, concediéndose a continuación la licencia de obras. Es decir, que se ha sancionado a la mercantil actora que acudió al régimen de autoliquidación, cuando este procedimiento está expresamente excluido en el precepto que tipifica la conducta sancionada.

A lo anterior debe añadirse que la discrepancia entre el coste real y efectivo de la obra no puede ser objeto de sanción, ya que esta diferencia da lugar a una liquidación por parte de la Administración, tal como hizo el Ayuntamiento en este caso, pero no puede servir para fundamentar una infracción tributaria.

En este sentido, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 1986 se señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable".

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, y en el caso que nos ocupa, tal como se ha señalado, se presentó la autoliquidación según exigen las ordenanzas fiscales al solicitar la licencia de la obra, siendo una cuestión diferente el hecho de que el Ayuntamiento no aceptara el cálculo realizado por la mercantil como coste real efectivo de la obra, ya que lo que se ha sancionado no es la discrepancia en ese cálculo.

En consecuencia, por todo lo anteriormente expuesto, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la sanción por infracción tributaria grave, anulando la misma por no ser conforme a derecho.

Séptimo.- Conforme a lo dispuesto en la redacción anterior del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede formular expresa imposición de costas.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,
FALLO

Que debo estimar y estimo el recurso contencioso administrativo nº 166/2011 interpuesto por representación de Editec Obras y Proyectos SL, contra las resoluciones acumuladas expresadas en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, las cuales se anulan por no ser conformes a derecho, debiendo el Ayuntamiento de Móstoles girar una nueva liquidación, en ejecución de sentencia, conforme a las bases aquí expuestas.

Así por esta sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.

Notifíquese en debida forma esta Sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de apelación, según lo establecido en el artículo 81 de la LJCA 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Llévese el original de la presente sentencia al libro correspondiente, dejando testimonio de la misma en las actuaciones.

Publicación.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia en el día de su fecha, es entregada en esta Secretaría para su notificación, de lo que doy fe.

