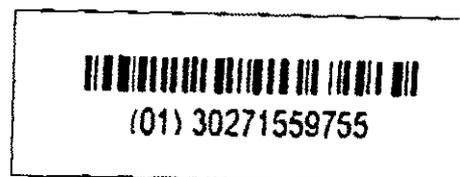


Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Novena C/ General Castaños, 1 - 28004
33010310
NIG: 28.079.45.3-2012/0024196



Recurso de Apelación 287/2014

Recurrente: AYUNTAMIENTO DE MOSTOLES
PROCURADOR D./Dña.
Recurrido: EDHINOR S.A.
PROCURADOR D./Dña

SENTENCIA Nº 142

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

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

Dña. M^a Ángeles Huet de Sande

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez

Dña. Berta Santillán Pedrosa

D. Francisco Javier Canabal Conejos

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

En la Villa de Madrid a dieciocho de febrero de dos mil quince.

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el Rollo de Apelación número 287 de 2014 dimanante del procedimiento ordinario número 95 de 2012 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 20 de Madrid en virtud del recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Móstoles Ayuntamiento de Móstoles representado por representado por la Procuradora Doña _____ y asistido por el Letrado Don _____ contra la Sentencia dictada en el mismo. Han sido parte la apelante y como apelada la entidad «Edhinor S.A.» representado por la Procuradora _____ y asistida por el Letrado Don _____

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 8 de enero de 2014, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 20 de Madrid en el procedimiento ordinario número 95 de 2012 dictó Sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal: « *Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dña.*

en nombre y presentación de EDHINOR S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Móstoles el 10 de septiembre de 2012, por la que se estima en parte y se desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles, de 18 de abril de 2011, referente a la liquidación definitiva por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 36.415,58 euros, y contra la resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles, de 14 de septiembre de 2011 referente a la sanción tributaria de 24.505,94 euros, anulando los citados actos por disconformes a Derecho.- Con imposición de costas procesales a la parte demandada.- Contra la presente resolución cabe interponer recurso de apelación que habrá de ser interpuesto ante este mismo Juzgado de lo Contencioso, por escrito, en el que necesariamente habrán de constar las causas o motivos que justifiquen la impugnación, en los quince días siguientes al de la notificación de esta resolución, y del que conocerá la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, debiendo de consignarse, en su caso, el depósito de 50 euros previsto en la Disposición Adicional decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial en la redacción operada por virtud de la Ley Orgánica 1/2009 de 3 de noviembre complementaria de la Ley de Reforma de la Legislación Procesal para la implantación de la nueva oficina Judicial por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio de 1985, del Poder Judicial, depósito que deberá ser consignado en la cuenta de consignaciones de este Juzgado nº 2894 entidad 0030, sucursal 8110, y al que además se acompañará, igualmente en su caso, modelo de autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional previsto en el artículo 35 de la Ley 53/20002, de 30 de diciembre (BOE 31 de diciembre de 2002), al que se refieren la Orden HAC/661/2003, de 24 de marzo(BOE 26 de marzo de 2003) y Resolución de 8 de noviembre de 2003, del Secretario de Estado de Justicia (BOE 5 de diciembre de 2003).-Así por esta mi sentencia, de la que se unirá certificación a los autos de su razón, lo pronuncio, mando y firmo..»

SEGUNDO.- Por escrito presentado el día 3 de febrero de 2.014 la Procuradora Doña _____ en nombre y representación del Ayuntamiento de Móstoles interpuso recurso de apelación contra la citada resolución formulando los motivos de impugnación frente a la resolución recurrida y terminó solicitando en su día previos los trámites legales se dictara Sentencia por la que se revocara la de instancia en los términos expuestos en el escrito de apelación

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de fecha 5 de febrero de 2.014 se admitió a trámite el recurso y se acordó dar traslado del mismo a la parte demandada, a fin de que en plazo de quince días formulara escrito de oposición al recurso de apelación, presentándose por la Procuradora Doña _____ en nombre y representación de la entidad «Edhinor S.A.» escrito el día 29 de mayo de 2.014 formulando oposición al recurso de apelación con base en las alegaciones que tuvo por pertinente y termino solicitando que en su día previos los trámites legales se dictara Sentencia por la que: a) En primer término, se inadmita la apelación interpuesta en lo que respecta al pronunciamiento de la sentencia de instancia referido al acuerdo sancionador, que se anula, por no ser apelable la misma en ese punto por razón de su cuantía; b) En segundo lugar, desestime el recurso de apelación interpuesto por la interpuesta por la Administración demandada por ser conforme a Derecho la sentencia apelada; y c) supletoriamente, para el caso de ser estimada la apelación, resuelva todas las demás cuestiones planteadas en la instancia, con la referida excepción del expediente sancionador, dictando sentencia por la que se estime el recurso contencioso- administrativo interpuesto en su día. En todos los casos, con condena para la Administración demandada de las costas causadas en ambas instancias.

CUARTO.- Por diligencia de ordenación de 6 de marzo de 2014 se elevaron las actuaciones a este Tribunal, correspondiendo su conocimiento a esta sección novena realizado quedando las actuaciones conclusas y pendientes de señalamiento para votación y fallo.

QUINTO.- Por Acuerdo de 22 de diciembre de 2014 de la Presidenta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado Ilmo. Sr. D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez en sustitución voluntaria del Magistrado titular de la Sala Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop siendo aquél designado Ponente de este recurso; señalándose para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 29 de enero de 2015 a las 10,00 horas de su mañana, en que tuvo lugar.

SEXTO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones de los artículos 80.3 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/1.998.

VISTOS.- Siendo Magistrado Ponente el Ilustrísimo Señor Don JUAN FRANCISCO LÓPEZ DE HONTANAR SÁNCHEZ, en sustitución del Magistrado Ilustrísimo Señor Don Marcial Viñoly Palop

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Son objeto del recurso contencioso-administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Móstoles el 10 de septiembre de 2012, por la que se estima en parte y se desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles, de 18 de abril de 2011, referente a liquidación definitiva por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 36.415,58 euros, correspondiente a las obras de ampliación de la escuela infantil y primaria uds en el CEIP Leonardo Da Vinci del Parque Coimbra y contra la resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles, de 14 septiembre de 2011 referente a la **sanción tributaria de 24.505,94 euros.**

SEGUNDO.- Respecto de la resolución de de 14 septiembre de 2011 referente a la sanción tributaria de 24.505,94 euros, debe indicarse que conforme a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, la fijación de la cuantía puede ser efectuada en cualquier momento, incluso de oficio, por el órgano jurisdiccional, ya que se trata de una materia de orden público, máxime cuando determina la procedencia o improcedencia del recurso de apelación, pues es claro que no puede dejarse al arbitrio de quien pretende el acceso a la apelación alterar el régimen de recursos establecidos en la Ley porque, sin el minucioso control del Juzgador en la instancia y, a ultranza, al decidir sobre la admisibilidad del recurso, quedaría sin aplicación de la regla de excepción que establece el artículo 81.1.a) de la Ley Jurisdiccional, que niega la posibilidad de la apelación respecto de las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo y por los Juzgados Centrales de lo Contencioso Administrativo cuando se hubieran dictado en asuntos cuya cuantía no exceda de treinta mil euros. La fijación de la cuantía por el órgano jurisdiccional de instancia no vincula a esta Sala, como de manera uniforme declara el Tribunal Supremo al examinar la admisibilidad de los Recursos de Casación que se interponen contra las Sentencias de las Salas de lo Contencioso Administrativo, de modo que por mucho que dichas Salas hayan fijado la cuantía del Recurso contencioso-administrativo que ante ellas se siguió en un importe superior al límite cuantitativo del Recurso de Casación, y por tanto hayan admitido la preparación de dicho Recurso, tales declaraciones de las Salas de instancia no vinculan al Tribunal Supremo a los efectos de determinar si la casación es admisible por su cuantía, pues de otra manera se sustraería al control del Tribunal de casación el control de la admisibilidad por la cuantía que por Ley le corresponde, dejando la admisibilidad de la casación por razón de la cuantía en las Salas de instancia, lo que no es admisible, pues como ya se ha dicho al ser la cuantía de los Recursos, de apelación y de casación, una cuestión de orden público procesal, no queda su fijación a disposición de las partes y ni siquiera de los propios Tribunales de instancia y apelación o casación, que han de fijar la cuantía del proceso a los efectos del Recurso que han de conocer con estricta sujeción a las normas que sobre la

materia fijan las Leyes procesales incluso sin necesidad de que se alegue la inadmisión por la cuantía por las partes. Debe señalarse que los presupuestos de admisibilidad de los recursos no son susceptibles de pacto entre las partes puesto que afectan a la competencia objetiva de los órganos jurisdiccionales, competencia esta que es irrenunciable, de forma que si este Tribunal, entrara a conocer del asunto cuya competencia no le está atribuida incurriría en un vicio de nulidad absoluta conforme establece el apartado primero del artículo 238 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Por tanto si el asunto está atribuido en única instancia a los Juzgados de lo Contencioso Administrativo, no puede la sala crear una segunda instancia para el conocimiento del asunto, aun cuando existiera un hipotético error judicial, en la resolución dictada en única instancia.

TERCERO.- Como esta Sala ha establecido ya en anteriores resoluciones, entre otras, Sentencia de 5 de mayo de 2008, de la Sección Tercera: *“En ocasiones la cuantía del recurso viene dada por la acumulación en un mismo acto administrativo de diversas reclamaciones de deuda que son individualizables. Es esta cuantía, la de los distintos actos administrativos, a la que debe atenderse a efectos de fijación de competencia, pues es necesario dejar bien claro que cuantía del recurso y cuantía a efectos de recurribilidad en apelación, casación, o casación para unificación de doctrina son conceptos distintos. En efecto, la cuantía del recurso, según establece el artículo 41 de la LJCA de 1998, se fija atendiendo al valor económico de la pretensión, por lo que, de solicitarse la anulación de un acto, habrá de atenderse al contenido económico del mismo y siempre depurando dicha cuantía de elementos ajenos al débito principal, tales como recargos, costas o cualquier otra clase de responsabilidad (artículo 42.1.a LJCA) salvo que los mismos fueran superiores al propio débito. Pero el propio artículo 41.3 se encarga de precisar que en los casos de acumulación o ampliación del recurso, no se comunicará la posibilidad de apelación o casación a las de cuantía inferior. Este criterio extiende sus efectos desde luego a las acumulaciones o ampliaciones producidas en sede judicial, es decir, cuando el inicial litigio se amplía a otros actos administrativos conexos (art. 34, 35 y 36 de la LJCA 1998), o cuando se acumulan recursos inicialmente tramitados por separado (art. 37.1 LJCA) como se ha declarado reiteradamente por una jurisprudencia no necesitada de cita, por invariable; pero a los efectos que ahora nos interesan, también se ha aplicado por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo idéntica regla determinante de la competencia a efectos de la determinación de la cuantía cuando la acumulación se hubiera producido en vía administrativa. Y así, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1991 declara que “.....como señala la sentencia de esta Sala, de 13 de Junio de 1988, del artículo 50.3 de la misma Ley deriva que cada una de las pretensiones acumuladas conserva pese a la acumulación su propia individualidad cuantitativa respecto de la apelación, independientemente del resultado que arroje la suma de las cuantías de cada una de las pretensiones, siendo, en definitiva, la cuantía de cada una de éstas, aisladamente considerada, la que abre o cierra el cauce de la apelación con independencia de la cifra que alcance la suma de las cuantías de las diferentes pretensiones acumuladas...”*. En el mismo sentido la

sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1991 declaró que en los casos de acumulación en vía administrativa, por la propia Administración o a instancia de los interesados, de los diversos actos administrativos de individualidad jurídica, en una sola resolución, ello no alteraría en ningún caso la competencia de los órganos judiciales afirmando que "..... si la Corporación ha reunido en las liquidaciones formales referentes a las tres Subestaciones de Transformación las cuotas tributarias correspondientes a varios períodos impositivos y, dentro de cada uno de ellos, a los dos devengos semestrales, lo ha hecho en el ejercicio de su potestad para cobrar, en el momento pertinente o después, el importe de sus créditos tributarios; pero ello, que es el ejercicio de un derecho o potestad, nunca puede trascender o anteponerse a las atribuciones de competencia de los Tribunales de Justicia, regidas, en general, por los artículos. 18, 21.1 y 24 vigente LOPJ de 1985 y 8.2, 10.1, a) y 94.1, a) Ley de esta Jurisdicción....De donde, siendo el devengo del impuesto el factor constitutivo de la obligación tributaria y, por tanto, del consecuente acto administrativo de liquidación que la concreta y determina, con los caracteres de acto administrativo autónomo, independiente e individualizable, la acumulación de varios de estos potenciales actos en uno solo no ha de alterar el régimen jurisdiccional de la competencia, desvirtuándolo a merced del criterio de cualquiera de los sujetos tributarios". Por tanto, y en conclusión, puede establecerse que la cuantía de cada acto administrativo, considerado por separado e individualizadamente, es la que determina la competencia del órgano judicial, tal y como establece la citada Jurisprudencia del Tribunal Supremo, reiterada posteriormente por las sentencias de 26 y 30 de abril de 1999".

CUARTO.- Finalmente, en materia de actos de naturaleza tributaria como los presentes, el Tribunal Supremo ha reiterado entre otros, en Auto de fecha 10 de julio de 2008, lo siguiente: *"A tal efecto, en numerosas resoluciones (entre ellas ATS 30 de noviembre 2001 (rec. 7433/1999)) se ha venido afirmando que "A efectos de determinar la cuantía litigiosa, conviene añadir que, conforme al artículo 41.3 de la LRJCA, en los casos de acumulación o de ampliación de pretensiones, aunque la cuantía del recurso venga determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de acumulación, no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de casación, a lo que hay que añadir que, tratándose en el asunto que nos ocupa de actos de naturaleza tributaria, hay que atender exclusivamente al débito principal (cuota) para cada ejercicio económico y no a cualquier otro tipo de responsabilidad como recargos, intereses de demora o sanciones conforme dispone el artículo 42.1 a) de la LRJCA, salvo que cualquiera de éstos conceptos, eventualmente, superase a aquélla" (en este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en los Autos de 9 de diciembre de 1999 y 30 de septiembre de 2002). Y ello con relación a cada uno de los distintos impuestos y para cada uno de los ejercicios fiscales a los que la liquidación se refiere".*

QUINTO.- La fijación inicial de la cuantía por el órgano jurisdiccional unipersonal de instancia, no vincula a esta Sala, como ha declarado de forma pacífica y reiterada el Tribunal Supremo, al examinar la admisibilidad de los Recursos de

Casación que se interponen contra las Sentencias de las Salas de lo Contencioso Administrativo, siendo pacífica dicha doctrina, en el sentido que "en el caso en que las Salas hayan fijado la cuantía del recurso contencioso- administrativo que ante ellas se siguió en un importe superior al límite cuantitativo del Recurso de Casación, tales declaraciones de las Salas de instancia no vinculan al Tribunal Supremo a los efectos de determinar si la casación es admisible por su cuantía, pues de otra manera se sustraería al control del Tribunal de casación el control de la admisibilidad por la cuantía que por Ley le corresponde, dejando la admisibilidad de la casación por razón de la cuantía en las Salas de instancia, lo que no es admisible, pues como ya se ha dicho al ser la cuantía de los recursos, de casación, es una cuestión de orden público procesal, no queda su fijación a disposición de las partes y ni siquiera de los propios Tribunales de instancia, que han de fijar la cuantía del proceso a los efectos del recurso que han de conocer con estricta sujeción a las normas que sobre la materia fijan las **Leyes procesales incluso sin necesidad de que se alegue la inadmisión por la cuantía por las partes**

SEXTO.- En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en el artículo 81.1 a) de la LJ, procede la inadmisión del recurso de apelación respecto de la resolución de de 14 septiembre de 2011 referente a la **sanción tributaria de 24.505,94 euros**, ya que el importe de la sanción no alcanza los 30.000 €, puesto que la sentencia se dictó es posterior a la entrada en vigor de la Ley 37/2011 de 10 octubre y es doctrina Jurisprudencial consolidada de nuestro Tribunal Supremo, de la que pueden ser ejemplo por todas las de Sala Tercera de 25 de Enero de 1.999, (sección 2ª) y 5 de Enero de 1.999, (sección Segunda) dado el estado procesal que mantiene el recurso, las causas de inadmisión que debieron apreciarse en el trámite correspondiente han de jugar como causas de desestimación, se está en el caso de no dar lugar al mismo

SEPTIMO.- Como señala la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 26 de Octubre de 1.998 el recurso de apelación tiene por objeto la depuración de un resultado procesal obtenido en la instancia de tal modo que el escrito de alegaciones del apelante ha de contener una crítica de la sentencia impugnada que es la que debe servir de base para la pretensión sustitutoria de pronunciamiento recaído en primera instancia. La jurisprudencia -Sentencias de 24 de noviembre de 1987, 5 de diciembre de 1988, 20 de diciembre de 1989, 5 de julio de 1991, 14 de abril de 1993, etc.- ha venido reiterando que en el recurso de apelación se transmite al Tribunal "ad quem" la plena competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas, por lo que no puede revisar de oficio los razonamientos de la sentencia apelada, al margen de los motivos esgrimidos por el apelante como fundamento de su pretensión, que requiere, la individualización de los motivos opuestos, a fin de que puedan examinarse dentro de los límites y en congruencia con los términos en que esta venga ejercitada, sin que baste con que se reproduzcan los fundamentos utilizados en la primera instancia, puesto que en el recurso de apelación lo que ha de ponerse de manifiesto es la improcedencia de que se dictara la sentencia en el sentido en que se produjo. Así pues,

los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. En este sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril y 14 de junio de 1991, indican que *el recurso de apelación no tiene por objeto reabrir el debate sobre la adecuación jurídica del acto administrativo, sino revisar la Sentencia que se pronunció sobre ello, es decir, la depuración de un resultado procesal obtenido con anterioridad, por lo que el escrito de alegaciones del apelante ha de ser, precisamente, una crítica de la Sentencia impugnada con la que se fundamenta la pretensión revocatoria que integra el proceso de apelación, de suerte que, si esa crítica se omite, se priva al Tribunal ad quem del necesario conocimiento de los motivos por los que dicha parte considera a la decisión judicial jurídicamente vulnerable, sin que se pueda suplir tal omisión ni eludir la obligada confirmación de la Sentencia por otro procedimiento, ya que la revisión de ésta no puede "hacerse de oficio por el Tribunal competente para conocer del recurso". Sin embargo el incumplimiento de dichos requisitos no constituye causa de inadmisión del recurso de apelación sino de desestimación*

OCTAVO.- *La sentencia apelada estima el recurso de apelación al entender que no objetándose que la licencia urbanística se otorgó a la Comunidad de Madrid a la que se ha omitido la práctica de la liquidación provisional, tal omisión no puede quedar subsanada ni sustituida por la práctica de la liquidación definitiva, no siendo la recurrente sujeto pasivo ni sustituto de la liquidación provisional y disponiendo el art. 101.2 de la LHL que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha, por lo que resulta obligado practicar y notificar la liquidación provisional en el ICIO a quien ostente la condición de sustituto del contribuyente en tal momento, operando la liquidación definitiva sobre una base imponible distinta y sujeta a plazo de prescripción propio para presentar la correspondiente autoliquidación, plazo vinculado a la concesión de la licencia o el inicio de los trabajos, de forma que en el supuesto de haber prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación provisional, solo podría practicarse ya la liquidación definitiva sobre la diferencia existente entre la base imponible propia de la liquidación provisional y el coste efectivo de la obra y solo en el caso de existir tal diferencia resultaría procedente la liquidación definitiva. En consecuencia no habiéndose practicado liquidación provisional vinculada a la obtención de la licencia, de obligada realización al sustituto que se coloca en lugar del contribuyente, la liquidación definitiva impugnada por el total coste final de la obra y no, en su caso, por una eventual diferencia, no puede acogerse, por lo que el recurso frente a la liquidación debe prosperar.*

NOVENO.- No puede la Sala compartir la argumentación de la sentencia de instancia, pues parte de la base de la existencia de dos hechos imposables distintos el que daría lugar a una liquidación provisional que se devengaría con el inicio de las obras y otro distinto cuyo devengo se produciría con la finalización de las mismas, con dos plazos de prescripción diferentes, cuando en realidad solo existe un fecho imponible cuyo plazo de prescripción comienza vencido el plazo de autoliquidación tras la finalización de

las obras, según establece la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005 dictada en el dictada en el Recurso de Casación en Interés de Ley 18/2004 "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.- Indica la citada Sentencia citada la de de 28 de enero de 1994 en el recurso número 135/1992 el hecho imponible en la tasa por licencia de obras y en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) a tenor de lo que resulta de los artículos. 20 y 101 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales *el hecho imponible en la tasa por la expedición de licencias de obras viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido no o dicha licencia. Aun cuando el elemento normativo de la necesidad de licencia para las obras proyectadas se integre como uno de los elementos objetivos del hecho imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), este tributo se configura como un impuesto que grava una determinada capacidad económica, la que se pone de manifiesto por la realización de esas construcciones, instalaciones u obras. Ni en la tasa por licencia de obras ni en el ICIO la realización del hecho imponible se inicia por la solicitud de la licencia urbanística. En la tasa, la solicitud de la licencia es presupuesto para que la Administración preste el correspondiente servicio, pero es dicha prestación la que significa la realización del hecho imponible, por lo que si a la solicitud de licencia no sigue la prestación del servicio no se devenga tasa alguna. En el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. Ni la solicitud de licencia implica iniciación en la realización del hecho imponible ni la concesión de aquélla significa la culminación de éste. El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (artículo 104. 2 la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), aunque el artículo 103.4 fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra.*

UNDÉCIMO.- Y sigue indicando la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2005 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 Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (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. - En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.

DUODECIMO.- *Por consiguiente, indica el Tribunal Supremo en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, es una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados. Por consiguiente, en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación. Es más, la normativa aplicable en*

función de este momento inicial en que se sitúa incorrectamente el devengo, no puede condicionar para nada las evoluciones o modificaciones de precios que se produzcan en el sustrato material del hecho imponible, como la evolución de costes que tenga que soportar una construcción que requiere un cierto tiempo; a lo sumo, se puede hacer una media de los costes realmente soportados, aplicando distintas técnicas, como se aplican en otros impuestos, pero lo que no cabe en ningún caso, cuando además la base imponible se determina por el coste real y efectivo, es cuantificar los costes en función del día en que se inició la construcción, esto es, en función de lo presupuestado. Incluso, en el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), la liquidación provisional se practica antes de ese mal situado devengo, como señala el artículo 104 de la Ley, esto es, antes que nazca esta obligación "adelantada". Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva

DÉCIMO-TERCERO.- Sigue indicando el Tribunal Supremo que la Sala ha sido rigurosa en orden a la delimitación del hecho imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) y de su devengo. Así, en nuestra sentencia de 16 de marzo de 1998 declaró que el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) no es un impuesto instantáneo, puesto que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que produce su terminación. Lo que ocurre es que el devengo, por imperativo de la propia Ley -- artículo 103.4 --, tiene lugar "en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra" y vuelve a remarcar este precepto que "aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia". Buena prueba de que es así la constituye la previsión legal -- artículo 104.2 de la propia Ley -- de que "a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible... practicando la correspondiente liquidación definitiva ... exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". Lo decisivo es, pues, no la solicitud de la licencia -- ni siquiera el otorgamiento --, sino la realización de la obra, o más concretamente, su iniciación. Otra cosa es que, por razones de oportunidad y puesto que los Ayuntamientos conocen, o pueden conocer, con ocasión del expediente de concesión de la licencia, las características de las construcciones u obras y sus presupuestos, la ley permita -- artículo 104.1 -- una anticipación del ingreso mediante la práctica de una liquidación provisional "cuando se conceda la licencia preceptiva". Pero esto no es otra cosa que manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten la anticipación de ingresos tributarios a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria.

DÉCIMO-CUARTO.- La doctrina de la sentencia de 16 de marzo de 1998 ha sido reiterada por la sentencia de 24 de abril de 1999 dictada en el Recurso de Casación 1971/1994 y más recientemente, la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de marzo de 2002 (Recurso de casación num. 9264/1996 contra sentencia de 23 de febrero de 1996 pronunciada por la misma Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su recurso 543/1994 sobre prescripción del derecho a practicar la liquidación definitiva) reconocía la procedencia de mantener la conclusión a que llegó en este punto la sentencia que dictó la misma Sala y Sección que ha dictado la sentencia aquí recurrida, que entonces sostuvo, al contrario de lo que ha hecho ahora, "que el plazo de prescripción del derecho a practicar la respectiva liquidación definitiva debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya ha finalizado, aduciendo para ello que el otro criterio "no sólo determinaría tal prescripción en las obras de larga duración (de más cinco años), sino que estimularía la construcción lenta de las que lo son"

DÉCIMO-QUINTO.- De la anterior doctrina se deriva la inexistencia de obstáculo alguno para que si el Ayuntamiento detecta la finalización de unas obras, sin haberse presentado autoliquidación al inicio de las mismas, lo que puede resultar relativamente presente en los supuestos de obras ejecutadas sin licencia, a que proceda a dictar la liquidación definitiva omitiendo el dictado, por innecesario de una liquidación provisional, ya que se tratara en este caso de determinar la base imponible conforme a la obra efectivamente ejecutada, y desde esta perspectiva ha de analizarse si las actuaciones deben seguirse, contra el sujeto pasivo o contra su sustituto

DÉCIMO-SEXTO.- Como ha indicado la sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de noviembre de 2013 (ROJ: STSJ M 17178/2013 - ECLI:ES:TSJM:2013:17178) dictada en el recurso de apelación 1615/2012 en las que se indicaba que Respecto de las obligaciones tributarias como sustituto del contribuyente ha de recordarse que el artículo 102 de la texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en redacción anterior a la dada por el Real Decreto Ley 19/2012, de 25 de mayo, establecía que: "1. *Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización*

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o 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 delimitado en la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2005: "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.- 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. 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 « Edhinor S.A. » tiene la condición de sustituto del contribuyente por ser el ejecutor material de la construcción desplazando incluso al promotor de la construcción y al dueño de la obra de la relación jurídico tributaria. Ya hemos indicado que conforme a la doctrina legal *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-* **Por tanto la administración sólo puede dirigirse, única y exclusivamente, contra el sustituto el contribuyente no pudiendo dirigirse contra el sujeto pasivo promotor de la obra.** Por dicha circunstancia ha de estimarse el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Móstoles.

DÉCIMO-SEPTIMO.- La Sentencia del Tribunal Constitucional Tribunal Constitucional (Sala 1ª), nº 67/2009, de 14 de abril de 2009, cuyo objeto era determinar si ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) de la entidad recurrente la decisión del órgano judicial de dejar imprejuzgados en el recurso de apelación contencioso-administrativo diversos motivos de impugnación planteado en su demanda, con fundamento en que no se adhirió al recurso de apelación interpuesto de contrario, a pesar de que la Sentencia de instancia le había sido favorable indica que este Tribunal ha reiterado que el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución), desde la perspectiva del derecho a la obtención un respuesta en fundada en Derecho, exige que la respuesta jurisdiccional no sea fruto de un error de hecho patente, de la simple arbitrariedad, o se muestre manifiestamente irrazonada o irrazonable, dado que en estos casos la aplicación de la legalidad sería tan sólo una mera apariencia de ejercicio de la justicia (por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional 159/2008, de 12 de diciembre, FJ 3). Más en concreto, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 103/2005, de 9 de mayo, en un asunto sustancialmente idéntico al que ahora se plantea, ya se concluyó que es irrazonable y, por tanto, contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución) *exigir al demandante que ha obtenido una Sentencia favorable en primera instancia en el orden contencioso-administrativo que se adhiera al recurso de apelación interpuesto de contrario como requisito para que, en su caso, puedan ser objeto de pronunciamiento en la apelación todos aquellos motivos de recurso que, habiendo sido correctamente planteados en la primera instancia, quedaron sin analizar por haberse estimado el recurso en virtud de un motivo distinto de impugnación.*

DÉCIMO-OCTAVO.- En la citada la Sentencia del Tribunal Constitucional 103/2005 se destacó que *"de acuerdo con lo literalmente establecido en el artículo 85.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa para poder adherirse a la apelación la parte apelada habrá de razonar los puntos en que crea que le es perjudicial la Sentencia; circunstancia que no concurre en este caso, pues la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo no le causaba perjuicio al haber sido estimatoria de su recurso contencioso-administrativo"* (FJ 4), insistiéndose en que *la falta de adhesión a la apelación no puede justificar la ausencia de una respuesta a las cuestiones planteadas, pues, "a tenor de lo dispuesto en el artículo 85.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa la adhesión a la apelación sólo procede en los casos en los que la Sentencia apelada resulta perjudicial al apelado, y en el presente caso la referida Sentencia es estimatoria de su recurso, sin que pueda considerarse "un perjuicio" el haber dejado imprejuzgada alguna de sus alegaciones por haber apreciado la invalidez del acto por otro de los motivos alegados, ya que la Sentencia le resulta favorable, y su falta de adhesión a la apelación no puede interpretarse, en ningún caso, como renuncia a seguir sosteniendo la existencia de la prescripción de la deuda"* (FJ 4). En atención a ello, y constatado que en el presente caso el único argumento esgrimido por el órgano judicial de apelación para no resolver los diferentes motivos de impugnación que subsidiariamente planteó la entidad recurrente en su demanda contencioso-administrativa contra las liquidaciones efectuadas fue que dicha entidad no había interpuesto recurso de apelación ni tampoco se había adherido a la apelación planteada por el contrario, debe concluirse, como también señala el Ministerio Fiscal, que se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE) de la entidad demandante de amparo, por lo que procede la anulación de las resoluciones judiciales impugnadas y la retroacción de actuaciones para que se dicte una nueva resolución judicial respetuosa con el derecho fundamental reconocido. Deben pues analizarse las cuestiones planteadas por la entidad Edhinor S.A. en su escrito de demanda

DECIMO-NOVENO.- La primera cuestión que ha de analizarse es la referida a la Improcedencia de la liquidación practicada en cuanto no aplica la bonificación establecida para las construcciones, instalaciones u obras que se declaren de especial interés o utilidad municipal. Según se indica en la demanda la principal cuestión *consiste en determinar si las obras de que se trata, consistentes en la ampliación de un colegio público de educación infantil y primaria, concretamente el colegio "Parque Coimbra", de Móstoles, deben ser declaradas de especial interés o utilidad municipal a efectos de aplicar la bonificación del 50 por ciento establecida en la Ordenanza municipal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en dicho municipio, toda vez que la actora mediante escrito de fecha día 13 de julio de 2007 la entidad actora presentó en el Ayuntamiento una solicitud de "declaración de especial interés o utilidad municipal"* para las obras de referencia a los efectos de que se aplicara a

las mismas la bonificación del 50 por 100 establecida en la Ordenanza municipal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), al considerar la solicitante que, dada la naturaleza de las mismas (construcción de un colegio público de educación infantil), concurrían en ellas circunstancias sociales y culturales que justificaban dicha declaración, (Se acompaña copia del mismo como documento número CINCO)

VIGESIMO.- Como indica la actora la cuestión ha sido tratada y resuelta por la sentencia dictada por la sección segunda de esta Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia de 3 de noviembre de 2011 (ROJ: STSJ M 16515/2011 - ECLI:ES:TSJM:2011:16515) dictada en el recurso de apelación 428/2011 en la que se indicó *la cuestión ha de ser resuelta desde otra perspectiva, debiendo analizarse el contenido de la petición que formuló la representación de la entidad «Edhinor S.A.» ante el Ayuntamiento de Getafe el día 2 de marzo de 2007. Dicho escrito acababa solicitando que conformidad con lo señalado en el apartado III de este escrito expresamente se solicita para las obras de que se trata la declaración de especial interés o utilidad municipal a los efectos de que se aplique la bonificación del 15 por ciento prevista en el artículo 6 a) de la Ordenanza Fiscal, así como la aplicación de la bonificación del 50 por ciento regulada en el artículo 6 b) respecto del coste de ejecución material de la instalación de energía solar. Es decir se formulaban dos peticiones 1º la declaración de especial interés o utilidad municipal y 2º la aplicación de la bonificación del 50 por ciento regulada en el artículo 6 b) respecto del coste de ejecución material de la instalación de energía solar. Respecto de la primera petición se formulaba una petición subordinada esto es que una vez declarada la obra de especial interés o utilidad municipal se aplicara la bonificación del 15 por ciento prevista en el artículo 6 a) de la Ordenanza Fiscal. Por tanto lo primero que hay que preguntarse es si se ha producido el silencio con efectos positivos respecto de la declaración de especial interés municipal de las obras de ampliación del Centro de Salud Sector III de Getafe, cuyo titular es el Servicio Madrileño de Salud (CAM) para después analizar si la resolución que deniega la bonificación se ajusta o no a derecho. El artículo 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula la gestión tributaria del impuesto y las Bonificaciones potestativas y en su apartado 2º establece que las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto: a) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Es decir para la aplicación de la bonificación se requiere previamente que el pleno de la corporación declare el especial interés de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. Esta declaración aunque se inserta en un procedimiento Tributario no tiene tal contenido por lo que la regulación a aplicar no será la contenida en la de la Ley*

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sino en la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En este sentido la Sentencia dictada el día 29 de octubre de 2008 por la sección 9ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia en el rollo de apelación nº 755/08 señala que en ella se pretende no el reconocimiento de la bonificación sino la declaración de que las obras en cuestión eran de especial interés o utilidad municipal. Por ello, lo aplicable no es la normativa especial de naturaleza fiscal sino la normativa general. Por lo tanto y desde esta perspectiva no resulta de aplicación la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, reconoce la especialidad de las actuaciones administrativas en materia tributaria, y declara que en los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán, en todo caso, los previstos en la normativa tributaria, al señalar que en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria, ya que el procedimiento administrativo de declaración obras de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo no tiene contenido Tributario aún cuando sean de presupuesto de aplicación de una bonificación. Por tanto resulta de aplicación el artículo 43 de la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que Artículo 43 que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa legitima al interesado o interesados que hubieran deducido la solicitud para entenderla estimada o desestimada por silencio administrativo, según proceda, sin perjuicio de la resolución que la Administración debe dictar en la forma prevista en el apartado 4 de este artículo. Añadiendo que Los interesados podrán entender estimadas por silencio administrativo sus solicitudes en todos los casos, salvo que una norma con rango de Ley o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario. Quedan exceptuados de esta previsión los procedimientos de ejercicio del derecho de petición, a que se refiere el art. 29 de la Constitución, aquellos cuya estimación tuviera como consecuencia que se transfirieran al solicitante o a terceros facultades relativas al dominio público o al servicio público, así como los procedimientos de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. No existe norma con rango de Ley norma de Derecho Comunitario Europeo que regule los efectos del transcurso del tiempo en las solicitudes de declaración obras de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo ni se trata de una petición de las previstas en el artículo 29 de la Constitución, ni como consecuencia de la estimación se transfiriere al solicitante o a terceros facultades relativas al dominio público o al servicio público, por lo que la conclusión no puede ser otra que operó el silencio positivo respecto de la declaración obras de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo toda vez que como se señala en la sentencia

de instancia que la parte recurrente presentó su solicitud de bonificación el día 1 de marzo de 2007, y el Ayuntamiento de Getafe no adoptó el acuerdo desestimatorio de dicha solicitud hasta el día 27 de julio de 2009, es decir, más de dos años después de presentarse el escrito por la recurrente. De igual forma, se observa en el expediente administrativo que la primera actuación que tuvo lugar por parte del Ayuntamiento fue el 13 de julio de 2009 en que se solicitó un informe a los Servicios Fiscales del Ayuntamiento, sin que con anterioridad haya llevado a cabo ninguna otra actuación. Por tanto el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Getafe de 13 de Julio de 2009 era nulo de pleno derecho de conformidad con el artículo 62 1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que son nulos de pleno derecho los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, ya que el apartado 4º de la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece que la obligación de dictar resolución expresa a que se refiere el apartado primero del artículo 42 se sujetará al siguiente régimen: a) En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior a la producción del acto sólo podrá dictarse de ser confirmatoria del mismo. Ello sin perjuicio de que como se señala en la sentencia apelada Esta específica previsión legal, coherente con la naturaleza del silencio positivo como acto administrativo declarativo de derechos, implica que si la Administración considera que el acto administrativo así adquirido es nulo, por aplicación del propio artículo 62.1 f) (esto es, por carecer el adquirente del derecho de los requisitos esenciales para su adquisición), no podrá dictar una resolución expresa tardía denegatoria del derecho, posibilidad vedada por el artículo 43.4 a), sino que habrá de acudir al procedimiento de revisión de oficio contemplado en el artículo 102.1, de la Ley 30/1992 . La interpretación contraria, es decir, la consistente en que el acto adquirido por silencio positivo puede ser directamente desplazado por un acto expreso posterior en los casos del artículo 62.1 f) es, no sólo contraria a la naturaleza del silencio positivo plasmada en la misma Ley , sino también a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que la propia Ley también recoge, sin olvidar que siempre queda en manos de la Administración evitar los efectos distorsionadores de la adquisición de derechos cuando no se cumplen las condiciones para ello, mediante el simple expediente de resolver los procedimientos en plazo (fundamento jurídico 4º)- Pero además de lo anterior ha de señalarse que según se establece en la sentencia de 15 de de Junio de 2010 de sección 9ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia en el rollo de apelación nº 1929/09 señala que la discrecionalidad municipal respecto de la bonificación discutida sólo existe para su establecimiento, regulación y cuantificación en la correspondiente Ordenanza, pero una vez regulada la bonificación en dicha norma municipal, la aplicación de la misma al caso concreto por el Ayuntamiento no supone el ejercicio de potestad discrecional alguna, sino eminentemente reglada, pues consiste en la subsunción del hecho en el concepto definido en la norma, concepto normativo que puede ser un concepto jurídico indeterminado, pero ello no varía el carácter reglado, y no discrecional, de la potestad ejercitada de aplicación de la Ordenanza. Existe, pues,

ciertamente, discrecionalidad municipal para el establecimiento en la Ordenanza de la bonificación, siempre respetando los términos del art. 103.2.a) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero una vez establecida la bonificación en unos concretos términos en la Ordenanza, su aplicación no puede ser nunca discrecional, sino plenamente reglada, aunque, como en este caso ocurre, suponga la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. En efecto, establece el artículo 103.2.a) de la texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que: «2. Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto: a) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.» Por tanto, la discrecionalidad municipal se agota con la regulación normativa de la bonificación en la Ordenanza, con los límites legales expuestos, pero una vez establecida la regulación en la Ordenanza, el Ayuntamiento debe limitarse a aplicarla sin discrecionalidad alguna. Podrá así, el Ayuntamiento decidir si establece o no la bonificación en la Ordenanza; y, si decide establecerla, puede también el Ayuntamiento fijar discrecionalmente su cuantificación en la Ordenanza con el límite legal indicado del 95%; y puede también, en fin, el Ayuntamiento definir en la Ordenanza a qué concretas obras desea restringir la bonificación, siempre que se trate, como exige la ley, de obras que revistan "especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo" (v.g. restringiendo la bonificación en la Ordenanza a las obras de construcción de viviendas públicas o a la construcción de viviendas públicas de determinadas características, p.ej. en alquiler, o a las obras que se realicen en determinadas zonas del municipio, a las de rehabilitación del casco histórico, a determinados tipos de edificios como museos, polideportivos, colegios, etc., a todas o algunas de este tipo de obras). Pero aquí se acaba su discrecionalidad. Una vez que el Ayuntamiento ha ejercido tal discrecionalidad en la regulación normativa de la bonificación contenida en la Ordenanza, debe estar a sus propios términos para aplicarla, sin que ello suponga ejercicio de potestad discrecional alguna, sino eminentemente reglada. En este caso, la regulación en la Ordenanza de la bonificación discutida es la siguiente: «Tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto las construcciones, instalaciones y obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales que justifiquen tal declaración. Ésta corresponderá al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.» Y dados los términos de esta regulación normativa de la bonificación regulación en la que el Ayuntamiento ha ejercido, agotándola, su discrecionalidad, sólo cabe ya examinar si la obra en cuestión reúne dichas características definidas en la Ordenanza, esto es, si la obra puede ser declarada de "especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales que justifiquen tal declaración", que es lo que la Ordenanza dice. Y los términos utilizados en la definición normativa de la

bonificación en la Ordenanza no permiten discrecionalidad alguna, se trata, como antes decíamos, de conceptos jurídicos indeterminados y, por tanto, su aplicación supone el ejercicio de una potestad puramente reglada

VIGESIMO-PRIMERO.- No obsta a dicha conclusión la doctrina contenida en la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2007, dictada en el dictada en el Recurso de Casación 302/2004 (Roj: CENDOJ STS 1358/2007-ECLI:ES:TS:2007:1358), e la que se indica que *la tesis de la sentencia de instancia parte de una apreciación que esta Sala considera equivocada, la de considerar que cualquier petición del administrado da lugar o debe dar lugar, a " un procedimiento iniciado a solicitud del interesado", de modo que si no se contesta por la Administración en el plazo máximo establecido por resolver, debe considerarse estimada por silencio, en aplicación del artículo 43.2 de la Ley 30/1992 (LPAC).*

La LPAC llevó a cabo una diferencia sustancial en la regulación del sentido del silencio que contenía la Ley de Procedimiento Administrativo de 17-VII-1958 (LPA), de cuyo examen procede sin embargo comenzar para alcanzar una recta interpretación del artículo 43 LPAC . Porque el supuesto del artículo 94 LPA , que es el que regulaba el silencio administrativo negativo era el de que "se formulara alguna petición ante la Administración y ésta no notificara su decisión en el plazo de tres meses". La LPA se refería a la falta de respuesta a cualquier petición, cualquiera que ésta fuera, para dar a ese comportamiento de la Administración, tras la denuncia ante ésta de la mora, el valor de un acto desestimatorio, si así lo decidiera el administrado. Sin embargo, cuando el artículo 95 LPA se refiere al silencio positivo se limitan los supuestos en que ello puede suceder; cuando se establezca por disposición expresa o cuando se trate de aprobaciones y fiscalizaciones que deban acordarse en el ejercicio de funciones de fiscalización y tutela de los órganos superiores sobre los inferiores.

El artículo 43 LPAC , en cambio , no se refiere a solicitudes sino a procedimientos. Es verdad que su párrafo 2 dice que los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes, pero se trata de solicitudes insertadas en determinados procedimientos. Procedimientos que resultan de la aplicación de las correspondientes normas legales a las solicitudes presentadas por los interesados. Y esto que cabía mantenerlo en la redacción de la LPAC anterior a la modificación aprobada por la Ley 4/1999 de 13-I , es aun mas patente después de esta Ley. Antes de la Ley 4/1999, porque el artículo 43 contenía tres supuestos de silencio positivo que remitían a procedimientos mas o menos formalizados; los dos primeros sin duda alguna (concesión de licencias o autorización de instalación, traslado o ampliación de empresas y centros de trabajo y solicitudes que habilitaran al solicitante para el ejercicio de derechos preexistentes), pero también el tercero, "solicitudes en cuya normativa de aplicación no se establezca que quedaran desestimadas si no recae resolución expresa", porque esa normativa de aplicación no podía ser otra sino la normativa reguladora del específico procedimiento en cuestión.

Claramente se ve que en la mente del legislador estaba el aplicar el régimen de silencio positivo no a cualquier pretensión, por descabellada que fuera, sino a una petición que tuviera entidad suficiente para ser considerada integrante de un

determinado procedimiento administrativo. Y así resulta de la Disposición Adicional 3ª LPAC que manda adecuar los procedimientos existentes a la nueva regulación de la LPAC, y tras esa previsión se publican varios R.R.DD de adecuación, hasta llegar a la resolución de la Secretaría de Estado para la Administración Pública de 20-III-96 que publica la relación de procedimientos de la Administración General del Estado.

Esta resolución se publica en el BOE de 10-IV-96 y en dos suplementos de 190 paginas que en total contienen los procedimientos existentes en el ámbito de la Administración General del Estado, indicando, entre otras cosas, el plazo para su resolución y los efectos del silencio.

Y esta es la situación con que se encontró el legislador en la reforma de la LPAC de 1999.

La Exposición de Motivos de la Ley 4/1999 parte de esa relación de procedimientos, porque se refiere a los aproximadamente 2000 procedimientos existentes en la actualidad. El escenario que contempla el legislador para regular el sentido del silencio no es un escenario de peticiones indiscriminadas a la Administración sino de peticiones que pueden reconducirse a alguno de los procedimientos detectados e individualizados. La Exposición de Motivos habla de la necesidad de simplificación de ese conjunto de procedimientos, lo que se plasma en la Disposición Adicional 1ª 1 de la Ley.

Asimismo en la Disposición Adicional 1ª 2 se ordena al Gobierno la adaptación de los procedimientos existente al sentido del silencio establecido en la Ley. Y la Disposición Adicional 29 de la Ley 14/2000, de 29-XII de Medidas Fiscales, y de Orden Social, en su Anexo II contiene una relación de procedimientos en los que el silencio opera en sentido desestimatorio.

Para el legislador de 1999, como también para el de 1992, sólo cabe aplicar la ficción del silencio que establece la LPAC para los procedimientos regulados como tales por una norma jurídica. A diferencia de la LPA que aplicaba el silencio negativo a las peticiones, cualesquiera que estas fueren.

La LPAC establece como regla el silencio positivo, pero parte de que esa ficción legal se aplica a procedimientos predeterminados, como resulta de lo más atrás expuesto y también del art. 42.2 que, cuando habla de la obligación de resolver, advierte que ha de resolverse en el plazo "fijado por la norma reguladora del correspondiente procedimiento", ha de haber un procedimiento derivado específicamente de una norma fija, y del 42.5, que manda a las Administraciones Públicas que publiquen y mantengan actualizadas, a efectos informativos, las relaciones de procedimientos, con indicación de los plazos máximos de duración de los mismos, así como de los efectos que produzca el silencio administrativo.

El silencio regulado en los artículos 43 y 44 sólo opera en el marco de alguno de los procedimientos reconocidos como tales en el ordenamiento jurídico, estén o no estén recogidos como tales en las normas reglamentarias de delimitación de procedimiento. En el caos presente el procedimiento se encuentra regulado en el artículo 8 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Móstoles reguladora del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) que indica que Se establece una bonificación del 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias

sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros así como en la ordenanza General de Gestión Recaudación e Inspección

VIGESIMO-SEGUNDO.- El sentido del silencio es pues positivo no siendo obstáculo para ello que la ordenanza del Ayuntamiento de Móstoles estableciera que el silencio es negativo, pues dicha previsión es nula de pleno derecho por ser contraria al artículo 43 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece que *en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, sin perjuicio de la resolución que la Administración debe dictar en la forma prevista en el apartado 3 de este artículo, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa legitima al interesado o interesados que hubieran deducido la solicitud para entenderla estimada por silencio administrativo, excepto en los supuestos en los que una norma con rango de ley por razones imperiosas de interés general o una norma de Derecho comunitario establezcan lo contrario.* Infringe por tanto el precepto de la ordenanza de Móstoles el principio de jerarquía normativa siendo nula de conformidad con el artículo 62 apartado 2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que indica que *también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.* Sin que el Tribunal pueda declarar dicha nulidad dada la inexistencia de petición en dicho sentido.

VIGESIMO-TERCERO.- Alega también la representación la incorrecta determinación de la base imponible al no tomar en consideración la "baja de adjudicación" . Respecto de esta cuestión en la sentencias dictada por Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Madrid, asume la doctrina elaborada por el Tribunal Supremo como puede apreciarse en la sentencia de 11 de noviembre de 2005 de la Sección Cuarta, la de 3 de febrero de 2006 de la misma Sección, la de 5 de junio de 2008 de la Sección Novena y la de 16 de marzo de 2010 de la misma Sección Novena. En concreto esta última sentencia, se expresa como sigue, haciendo referencia también a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en su Fundamento Jurídico Tercero: *"En el presente caso, la determinación de la base imponible se ha fijado por el Ayuntamiento en función del presupuesto de ejecución material por importe de 2.550.220,94 euros, sin que se haya descontado, por tanto, la baja de adjudicación. Por tanto, resulta claro que, a diferencia de lo sostenido por el Juzgado, el Ayuntamiento, para determinar la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) si ha partido del presupuesto de licitación del que, lógicamente, ha eliminado los gastos generales, el beneficio*

industrial y el IVA (excluidos por el artículo 102 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), y ello da lugar al denominado "presupuesto de ejecución material" que es el acogido por el Ayuntamiento, pero este presupuesto de ejecución material forma parte del presupuesto inicial de licitación sobre el que ha operado después la baja de adjudicación, circunstancia que supone un menor "coste real y efectivo" de la obra. Ciertamente, la base imponible del ICIO está constituida por el "coste real y efectivo de la obra", esto es, por el coste real y efectivo de la ejecución material de la obra, en sentido estricto, esto es, el estricto coste de la obra civil que no tiene por qué coincidir con el presupuesto de adjudicación íntegro o con el precio de licitación (Sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1999, de 2 de junio de 2001, de 31 de mayo de 2003). Cuando se trata de la liquidación provisional del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), dado que ésta ha de hacerse sobre una previsión razonable y técnicamente fundada de dicho coste real y efectivo -pues el efectivamente "real y efectivo" sólo se sabrá al terminar la obra y hacerse la liquidación definitiva-, la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) opera, en principio, sobre el proyecto presentado para la obtención de la licencia, con el presupuesto de ejecución material que le acompaña, pero, a continuación, señala la jurisprudencia, que si al efectuar dicha liquidación provisional o al impugnarla en vía administrativa, resulta probado que la inicial previsión razonable y técnicamente fundada de dicho presupuesto ha quedado corregida por la adjudicación a la baja o por cualquier otra circunstancia, a dicha nueva previsión de coste real y efectivo deberá acomodarse la liquidación provisional del impuesto, condicionado siempre a que conste debidamente acreditado el menor coste respecto al presupuesto del proyecto que se presentó para obtener la licencia. De ahí que cuando se trata de obras adjudicadas por la Administración, la jurisprudencia haya concluido que la determinación de la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), en su liquidación provisional, debe tener en cuenta la baja de adjudicación, siempre que dicha baja de adjudicación haya quedado acreditada, en la medida en que ello supone la acreditación de un menor "coste real y efectivo" (artículo 102 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.) de la obra para su dueño, Y así, el criterio del Tribunal Supremo al respecto se expresa en la sentenci de 5 de diciembre de 2003, en la que se razona como sigue: «... La cuestión ... ha sido planteada por la recurrente sobre la determinación de si en el caso de obras promovidas por la Administración y cuya ejecución se realiza en virtud de la adjudicación en subasta o concurso, la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, está constituida por el presupuesto de licitación elaborado por la Administración convocante (como sostuvo el Ayuntamiento de Gijón al practicar la liquidación ...) o si, por el contrario, ha de ser el presupuesto de adjudicación, que constituye la oferta del que resultó elegido, como sostienen las empresas recurrentes.. 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 artículo 103 de la Ley de Haciendas Locales excluye partidas

como los honorarios de Arquitecto y Aparejador, el beneficio industrial, los gastos generales, el IVA, etc, y en general -cabe decir ahora- cuantas no integran los materiales y la mano de obra necesarios para la fabricación, edificación o instalación a realizar y que este importe ha de constituir la base imponible del ICIO en la liquidación provisional al inicio de la obra, sin perjuicio de la liquidación definitiva, que podrá practicarse a su conclusión, previa la correspondiente comprobación administrativa realizada en forma, que permita conocer -en este caso ya con certeza- el coste real y efectivo, mientras la liquidación provisional opera sobre una previsión razonable y técnicamente fundada, constituida por el proyecto, visado por el Colegio Profesional correspondiente, que presenten los interesados, sin que sobre dicha previsión inicial, pueda prevalecer el establecimiento de baremos, valoraciones genéricas o módulos, como rechazamos en la Sentencia de 25 de junio de 2002, dictada en recurso de casación 3986/199 «...». Desde el punto de vista general y abstracto en que la parte recurrente ha venido planteando el dilema, habría que concluir que, si con ocasión de la impugnación administrativa de la liquidación provisional del ICIO, resultara probado que la inicial previsión razonable y técnicamente fundada, de la que antes hablábamos, ha quedado corregida por la adjudicación, a la baja, de las obras subastadas, o por cualquier otra circunstancia, a dicha nueva previsión del coste real y efectivo debería acomodarse la liquidación provisional del impuesto al resolver el recurso de reposición, pero condicionado a que conste acreditado suficientemente ese menor coste respecto al presupuesto del proyecto técnico que se presentó para obtener la licencia urbanística.» En consecuencia el coste real y efectivo debe entenderse que viene determinado por el coste que se desprende del presupuesto de adjudicación de la obra y no el de licitación, puesto que es que este presupuesto de adjudicación el único que se corresponde con la obra que finalmente se llevó a término e incorpora la rebaja producida en la adjudicación, que constituye, a su vez, el hecho imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) . Ahora bien la distinción entre la liquidación provisional y la definitiva porque si se analizan, con detalle, aquellas sentencias y muchas otras que hemos dictado, con remisión también a la jurisprudencia, ha de llegarse a las conclusiones siguientes: La noción del coste real y efectivo de la obra, -base imponible del impuesto-, no suscita ninguna dificultad cuando se cuenta con una liquidación final de la obra emitida por la constructora y el arquitecto director en la que se recoge el importe de ejecución material conforme a la obra realmente ejecutada, lo que sólo puede darse cuando lo que se discute judicialmente es la liquidación definitiva, liquidación definitiva que podrá ser objeto de la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1.b) de la Ley de Haciendas Locales, según el cual 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, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda. Es en la liquidación provisional cuando, a falta de estos datos objetivos y definitivos (sin perjuicio, reiteramos, de la comprobación administrativa) ha de acudir a presupuestos estimados, de licitación y, dentro de éste, de adjudicación, donde sí puede operar, sólo

para la liquidación provisional, la baja de adjudicación, siempre que resulte cabalmente acreditada por ser expresiva de una disminución del coste real y efectivo de las obras. Por tanto pese a lo que manifiesta la actora la baja de la adjudicación solo obra directamente en la liquidación provisional del impuesto pues en este caso nos encontramos ante el coste estimado de la obra que en el caso de obras realizadas por la administración pública conforme a la legislación de contratos de sector pública, será la que resulte del precio de adjudicación del contrato, que puede o no coincidir con el de licitación. Si el adjudicatario ofrece la ejecución del contrato por menor precio, efectivamente dicho menor precio(derivado de la baja de adjudicación) es el que ha de considerarse para girar la liquidación provisional. Ello ocurre porque los precios de la construcción están también sometidos a las condiciones del mercado, y si el proceso de fijación del precio es transparente, el precio coincide con el valor. Como el proceso que sigue la administración pública goza de este carácter y se consta en un documento público administrativo, no existe la posibilidad de ocultación de la base imponible por el sujeto pasivo. **En la liquidación definitiva el coste de la obra no será el precio de la adjudicación sino el efectivamente pagado por la administración y que puede coincidir o no con el de la licitación, pero puede ser superior en el caso de modificados del contrato o revisiones de precio, o inferior, en el caso de supresión de algunas unidades de obra.** Ese precio abonado por la administración que constará en la oportuna liquidación realizada tras la recepción de la obra constituirá la base imponible del impuesto. Por tanto en la liquidación definitiva el coste de la obra no será el precio de la adjudicación sino el efectivamente pagado por la administración y que puede coincidir o no con el de la licitación, pero puede ser superior en el caso de modificados del contrato o revisiones de precio, o inferior, en el caso de supresión de algunas unidades de obra.

VIGESIMO-CUARTO.- Pues bien en el caso presente ha de partirse de la certificación final de obra en la que se parte de un coste de la "ejecución material" 833.646,09 €, a dicha partida se le suman 108.373,99 € en concepto de gastos generales y el 6 % del beneficio industrial, lo que suponen 992.038,85. Sin embargo dichas partidas no son las efectivamente abonadas por la administración contratante, la Comunidad de Madrid, sino que a las mismas se le resta el 12,44 % en concepto de lo que se denomina "baja de adjudicación" y se le suma el IVA resultando una cifra de 1.007.609,90. El Tribunal debe en primer lugar afirmar que dicha forma de redactar la certificación final de obras es confusa pues lo adecuado habria sido fijar el efectivo valor unitario de las unidades de obra, que habria de ser el establecido en el presupuesto ofertado por la administración, corregido por el precio en el que fue adjudicada la obra teniendo en cuenta la baja de adjudicación ofertada en su pliego por quien resultó adjudicatario del contrato. Ahora bien del documento se deduce que el precio abonado por la Comunidad de Madrid y que por lo tanto constituye el efectivo coste de la obra es lo que se denomina "la ejecución material" 833.646,09 €, pero minorado en el 12,44 %, lo que supone 741,414,17, que restando la partida de seguridad y salud (16.781,39 - 12,44 %= 14.693,79 €), ha de constituir la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) que ha de

fijarse en 726.720,38 sin perjuicio de lo que se indicara en los fundamentos posteriores.

VIGESIMO-QUINTO.- Respecto de la exclusión de la base imponible de determinadas partidas de la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) debemos tener en cuenta la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de de 15 de mayo de de 2010 dictada en el recurso de casación en interés de la ley número 22/2009, señala que *debe significarse, ante todo, que el anterior artículo 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre, y luego por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, 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 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). Además, la Sala había excluido los importes correspondientes a equipos, máquinas e instalaciones construidos por tercero fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación (sentencias de 18 de junio de 1997 y las que en ella se citan de 3 de abril, 29 de mayo y 28 de junio de 1996; 5 de julio y 24 de septiembre de 1999)* El Tribunal Supremo señala que en esta última doctrina se apoyó, primero, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla y, luego, la Sala para resolver la cuestión litigiosa, por lo que procede profundizar en el alcance de la exclusión del coste de los elementos independientes, fabricados fuera de la obra, y adquiridos a terceros, según los criterios también sentados por la Sala.

VIGESIMO-SEXTO.- Señala la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo dictada en el recurso de casación en interés de la ley número 22/2009 que *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 artículo 101 de la Ley de Haciendas Locales (actual artículo 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 artículo 103 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, (actual 102) considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra que constituye la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (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 artículo 101 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, (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 artículo 178 de la Ley del Suelo y por medio de él, al artículo 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." Asimismo, resulta interesante recordar, en la misma línea, la sentencia de 21 de junio de 1999, que contempla un nuevo proyecto de obras, complementario de otro anterior, donde se expresaban y cuantificaban las instalaciones que realmente integraban la construcción de una estación transformadora, en cuanto admite en el coste real y efectivo de la obra "las partidas correspondientes a los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyan, coloquen o efectúan, -como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia- en el conjunto constructivo de lo que, según ocurre en el caso de autos, va a constituir o constituye, a modo de un solo todo, la Estación Transformadora proyectada." Finalmente, la sentencia de 5 de octubre de 2004 indica que "lo esencial es que las instalaciones, aparte de inseparables de la obra, figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras, pues no puede reducirse la obra sometida al Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (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, suneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantos normalmente discurren por conducciones empotradas y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitualidad o utilización." La conclusión a que se llega de la jurisprudencia

es que si bien se excluyen de la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, contruidos por terceros fuera de obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada.

VIGESIMO-SEPTIMO.- La conclusión a que llega la Sala 3ª del Tribunal Supremo de la Sala es que en el supuesto de una central eólica en cuanto supone la incorporación de elementos estables y **configuradores de una instalación permanente**, no un montaje sustituible, que da lugar a una estructura determinada, y que además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación específica exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras, forman parte de la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) Por lo expuesto, procede estimar el recurso en interés de la ley interpuesto, declarando como doctrina legal que **"Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tratándose de la instalación de parques eólicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada"**. Esta doctrina ha sido reiterada en la reciente sentencia de 9 de noviembre de 2011 dictada en el el Recurso de Casación en Interés de Ley 45/2010 referida a al devengo del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) de un parque solar extendiendo la doctrina establecida por la la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, dictada en el recurso de casación en interés de la ley número 22/2009.

VIGESIMO-OCTAVO.- Todos los elementos que el recurrente pretende excluir forma parte no sólo de la instalación sino del inmueble ya que la parte no ha acreditado que ninguno de ellos se encuentre en una situación de independencia funcional y orgánica del inmueble, todos se incorporan al inmueble, de forma permanente, funcional y orgánicamente a la construcción conformando una parte inseparable de la misma, una universalidad como establece el artículo 334 apartados 3º y 5º del Código Civil que considera inmueble por incorporación *todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto*. Especialmente se incorpora al inmueble el césped artificial pero también se incorporan al mismo como establece el apartado 5º) *Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o*

*heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma y dentro de ellos la Canaleta, Sistema de anclaje de porteria al suelo, Sistema de anclaje de banderines, césped, Equipo de presión, depósito, Cañones de riego. Programador, Columna de iluminación, Proyectores de iluminación, Juego de porterías, Banderines y la Barandilla perimetral. Por otra parte este tipo de instalaciones precisan de licencia urbanística conforme al artículo 151 1 b) de la Ley Territorial de Madrid 9/2001 de 17 julio 2001 del suelo de Madrid, que se refiere a las obras de edificación, así como las de construcción e implantación de **instalaciones de toda clase**. En aplicación de dicha doctrina integran la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) las partidas que la apelada discute dentro del capítulo fontanería y saneamiento (Depósito acumulador ACS capacidad 500L, Depósito acumulador ACS capacidad 60L Termo eléctrico 50L y Vaso expansión de 50L) así como las referidas a Calefacción (Caldera de acero para quemadores 70000Kcal, Quemador gasóleo de hasta 70000Kcal/h, Central de regulación electrónica, Vaso de expansión de 50L, Grupo de presión para alimentación de gasóleo, y Depósito para gasóleo fuel-oil,) Instalación Eléctrica, (Luminaria de empotrar de 4x18 W, Luminaria estanca para tubos fluorescentes, Downlight pollicarbonato (para empotrar), Aplique luz difusa, Luminaria de empotrar, Luminaria estanca para exterior, Aplique exterior VSAP, Detector de presencia, Punto de luz para alumbrado emergencia 2x3 W, Punto de luz para alumbrado emergencia 1x6 W, Punto de luz para alumbrado emergencia 1x8 W), - Instalación IPC (Extintor polvo seco 6kg, Extintor halón 6kg, Equipo manguera, Central de alarma 10 zonas, Sirena electrónica, Placa 297x210 señalización int. Contraincendio, Placa 297x210 señalización int. Evacuación.) y instalación Ascensor (Ascensor hidráulico para carga de 600 kg., Equipo de antena parabólica individual, Portero electrónico) Dichas partidas se incluyen en las **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 habitualidad o utilización** conforme a la doctrina del Tribunal Supremo se han de incluir en la base imponible incluso aquellas que hacen referencia a la señalización o la Equipo de antena parabólica individual, Portero electrónico que se incorporan al inmueble de forma permanente o las referidas a la protección anti-incendios como los extintores pues aunque no se incorporan permanentemente al inmueble son imprescindibles para obtener la licencia de instalación. Debe pues desestimarse el recurso contencioso-administrativo en este aspecto. En consecuencia ha de anularse la liquidación realizada por el Ayuntamiento de Móstoles, sin perjuicio de que pueda emitir otra sobre una base imponible de 726.720,38 € , y aplicando la bonificación del 50 % de la cuota tributaria, que por lo tanto ascenderá a 14.534,41 €.*

VIGESIMO -NOVENO.- De conformidad con el artículo 139 de de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa en segunda instancia se impondrán las costas al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la

conurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición. Al estimarse el recurso no procede la imposición de costas a ninguna de las partes. Y respecto de las costas de primera instancia de conformidad con el apartado primero del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, en su redacción establecida por la Ley 37/2011, de medidas de agilización procesal, *en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.* Al estimarse parcialmente las pretensiones de la demandante, tampoco procede imponer las costas de primera instancia.

Vistas las disposiciones legales citadas

FALLAMOS

Que ESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Doña _____ en nombre y representación del Ayuntamiento de Móstoles y en su virtud revocamos la Sentencia dictada el día 8 de enero de 2014 por Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 20 de Madrid en el procedimiento ordinario número 95 de 2012 y estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña _____

en nombre y representación de la entidad «Edhinor S.A.» ANULAMOS la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Móstoles el 10 de septiembre de 2012, por la que se estima en parte y se desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles, de 18 de abril de 2011, referente a la liquidación definitiva por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 36.415,58 euros, debiendo el Ayuntamiento de Móstoles girar una nueva liquidación por el importe de 14.534,41 € (mas sus intereses legales) y mantenemos la ANULACION de la resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles, de 14 de septiembre de 2011 referente a la sanción tributaria de 24.505,94 euros, sin especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales causadas en primera y segunda instancia por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes lo serán por mitad.

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 esta nuestra sentencia, juzgando, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez, Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso contencioso administrativo, estando celebrando audiencia pública esta Sección, de lo que, como Secretario de la misma, doy fe.