



Roj: **STSJ M 352/2015 - ECLI:ES:TSJM:2015:352**

Id Cendoj: **28079330022015100036**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/01/2015**

Nº de Recurso: **857/2013**

Nº de Resolución: **44/2015**

Procedimiento: **Recurso de Apelación**

Ponente: **ELVIRA ADORACION RODRIGUEZ MARTI**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

### **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Segunda C/** General Castaños, 1 - 28004

33010330

**NIG:** 28.079.45.3-2011/0036173

**RECURSO DE APELACIÓN 857/2013**

**SENTENCIA NÚMERO 44**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN SEGUNDA**

-----

**Il'tmos Señores:**

**Presidente.**

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez

**Magistrados:**

D. José Daniel Sanz Heredero

D<sup>a</sup>. Elvira Adoración Rodríguez Martí

D. Miguel Ángel García Alonso

D<sup>a</sup>. Fátima Blanca de la Cruz Mera

-----

En la Villa de Madrid, a veintiocho de enero de dos mil quince.

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso de apelación número 857/13, interpuesto por UTE CLINICO MADRID, representada por el Procurador DON GERMAN MARINA Y GRIMAU, contra Sentencia de fecha 21/05/13, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 8 de los de Madrid, en el recurso de Procedimiento Ordinario 152/11. Ha sido parte apelada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID, estando representado por el LETRADO DE LA CORPORACION LOCAL.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO** .- Notificada la Sentencia que ha quedado descrito en el encabezamiento de la presente resolución, se interpuso recurso de apelación por la representación procesal del recurrente, en el plazo de los quince días siguientes, que fue admitido en ambos efectos por diligencia de ordenación en la que también se acordó dar traslado del mismo a las demás partes para que, en el plazo común de quince días, pudieran formalizar su oposición, lo que se hizo.

**SEGUNDO** .- Recibidas las actuaciones se acordó dar a los autos el trámite previsto en los artículos 81 y siguientes de la Ley 29/1.998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; y no habiéndose solicitado por las partes la celebración de vista o la presentación de conclusiones, se señaló para la deliberación y fallo del presente recurso de apelación el día 13 de mayo de 2014, en cuyo acto tuvo lugar su celebración.

**TERCERO** .- En la tramitación del presente procedimiento se han observado las prescripciones legales.

**VISTOS** .- Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. Dña. Elvira Adoración Rodríguez Martí.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO**.- El apelante "UTE CLÍNICO MADRID" representado por el PROCURADOR DON GERMAN MARINA Y GRIMAU impugna la sentencia dictada por el Juez de lo Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid en el P.O. 152/11 que desestimó el recurso interpuesto contra resolución dictada por el TEAM de Madrid en fecha 28-Julio-2011 que "estimó parcialmente la reclamación administrativa nº 200/2010/47874 ordenando recalculación los intereses de demora en los términos fijados en su fundamento de derecho 9º, y confirmando la liquidación en lo restante".

En apoyo de su pretensión impugnatoria alega el apelante los mismos argumentos que ya fueron rechazados por el Juez a quo, cuales son: haber acreditado la existencia de la baja de adjudicación; la no sujeción al **ICIO** por inexistencia del hecho imponible al no ser precisa licencia de obra por ser titular de la misma una entidad pública y tener aquella carácter de servicio público; no haberse aplicado la bonificación del 35% del **ICIO** prevista en el art. 5,c) de la ordenanza Fiscal que lo regula, por tratarse de obras de especial interés municipal; incorrecta determinación de la base imponible por haberse incluido partidas que no forman parte de la obra como son la maquinaria, equipo e instalaciones para su realización, y todas las enumeradas y detalladas en el escrito de demanda y las incluidas en el cuadro obrante a los folios 40, 41 y 42 del recurso de apelación, que no fueron incluidas en la demanda de instancia; y finalmente, la improcedencia de liquidar intereses de demora.

**SEGUNDO** .- Analizando en primer lugar la existencia de baja de adjudicación, conviene recordar que los dos momentos en que se realiza la liquidación del **ICIO** aparecen indicados en el art. 104 LRHL.

El primero de ellos coincide con la concesión de la licencia y el segundo con la finalización de las obras. La falta de conocimiento del coste real en el primer momento exige la práctica de la liquidación provisional en base al presupuesto, tal como prevé el número 1 de dicho artículo: «Cuando se conceda la licencia preceptiva [...] se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible: a) En función del presupuesto presentado por los interesados». La liquidación definitiva, no obstante, se verifica de este modo: «Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda».

Así pues, dada la posibilidad de que no coincidan ambas cantidades, se contempla la posibilidad de que el Ayuntamiento modifique la base imponible de la liquidación provisional en la liquidación definitiva. El presupuesto de las obras tan sólo es válido para efectuar la liquidación provisional. La definitiva requiere considerar el valor material de la obra, y no el meramente presupuestado.

En cuanto a la necesidad de reducir de la base imponible del **ICIO** la baja por adjudicación, **tal baja no debe ser deducida al calcular la base imponible del ICIO en la liquidación definitiva**, y sólo cabe deducirla en la liquidación provisional , **salvo que conste en el expte. advo. mediante las certificaciones finales de obra correspondientes que dicha baja de adjudicación no ha tenido incidencia alguna en el coste real y efectivo de la obra** . Esto ocurre con frecuencia cuando las discrepancias entre la Administración y el sujeto pasivo del impuesto se suscitan una vez concluida la obra, en la que constando el coste real y efectivo de la misma mediante las correspondientes certificaciones finales de obra, son éstas las que constituyen la base imponible sin que haya que tener en cuenta ya ni la baja de adjudicación ni ningún otro descuento.

De acuerdo con el art. 102.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, como el art. 103.1 de la antigua LHL, «la base



imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla», y prosigue el precepto: «No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material».

La STS de 2 de junio de 2001, con cita de una nutrida jurisprudencia, declara en términos categóricos: «Es manifiesto que la base imponible se apoya en el coste de la ejecución material de la obra y no en el presupuesto de adjudicación, o precio de licitación, concepto que no tiene por que coincidir con aquél, que se refiere estrictamente al coste de la obra civil».

Por tanto, este Tribunal ha de adaptarse a las consecuencias que resultan de la aplicación de la reiterada doctrina jurisprudencial.

Así, y como ya dijimos en la sentencia dictada por esta misma Sala con fecha 30 de diciembre de 2009 (sentencia nº 2002/09, dictada en el recurso de apelación nº 65/09), «la noción de coste real y efectivo de la obra no suscita ninguna dificultad cuando se cuenta, como en este caso, 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, así como sus diferencias con el presupuesto. No es preciso, entonces, acudir a otro documento, y mucho menos al presupuesto de adjudicación, cuando nos hallamos ante un elemento plenamente objetivo, y en modo alguno desvirtuado por la reclamante, que nos permite conocer con plenas garantías de verosimilitud cuál ha sido el valor de las obras ejecutadas.»

Y esto es lo que ocurre en el caso de autos en el que la Administración Municipal, no estableció como base imponible presupuesto estimado alguno, ni de licitación ni de adjudicación, sino que, como la obra ya estaba terminada, fijó la base imponible en el coste real y efectivo de la obra basado en la propia certificación final de obra aportada por la recurrente. Y sobre dicho importe del coste realmente ejecutado, y no sobre el precio de licitación o el precio de adjudicación, es sobre el que debe girarse la cuota tributaria del ICIO por responder al coste de ejecución material al que remite el art. 102.1 LHL.

En este impuesto el contribuyente es el dueño de la obra, que es el que realiza el hecho imponible del impuesto y es, por ello, el titular de la capacidad económica gravada, y de ahí deduce que la base imponible del impuesto, que en la ley se define como el "coste de ejecución material" real y efectivo de la obra, en cuanto dicha base imponible supone la medida de la capacidad económica gravada con el impuesto, ha de interpretarse como el "gasto" desembolsado por el dueño de la obra, esto es, el "precio" de la obra que ha sido efectivamente abonado por el dueño de la misma.

Por lo anteriormente expuesto, **hallándonos en el presente supuesto ante la liquidación definitiva del impuesto, no es deducible la baja de adjudicación.** Procede en consecuencia desestimar el primer motivo de recurso.

**TERCERO.-** En cuanto a la inexistencia del hecho imponible por no ser exigible ni necesaria licencia de obras para la realización de la que nos ocupa, hemos de tener en cuenta que el art. 151 de la ley 9/01 de 17 de Julio del Suelo de la Comunidad de Madrid, que expresamente establece:

**"1. Están sujetos a licencia urbanística, en los términos de la presente Ley y sin perjuicio de las demás autorizaciones que sean procedentes con arreglo a la legislación sectorial aplicable, todos los actos de uso del suelo, construcción y edificación para la implantación y el desarrollo de actividades** y, en particular, los siguientes:

a) Las parcelaciones, segregaciones o cualesquiera otros actos de división de fincas o predios en cualquier clase de suelo, no incluidos en proyectos de reparcelación.

**b) Las obras de edificación, así como las de construcción e implantación de instalaciones de toda clase de nueva planta.**

c) Las obras de ampliación, reforma, modificación o rehabilitación de edificios, construcciones e instalaciones ya existentes, cualquiera que sea su alcance, finalidad y destino.

d) Las obras y los usos que hayan de realizarse con carácter provisional.

e) La demolición de las construcciones y los edificios, salvo en los casos declarados de ruina física inminente.

f) La primera utilización y ocupación de los edificios e instalaciones en general.

g) El cambio objetivo, total o parcial, del uso de las construcciones, edificaciones e instalaciones.



- h) Los movimientos de tierra y las obras de desmonte y explanación en cualquier clase de suelo.
- i) La extracción de áridos y la explotación de canteras.
- j) La acumulación de vertidos y el depósito de materiales ajenos a las características propias del paisaje natural que contribuyan al deterioro o degradación del mismo.
- k) El cerramiento de fincas, muros y vallados.
- l) La apertura de caminos, así como su modificación o pavimentación.
- m) La ubicación de casas prefabricadas e instalaciones similares, provisionales o permanentes.
- n) La instalación de invernaderos o instalaciones similares.
- ñ) La tala de masas arbóreas, de vegetación arbustiva o de árboles aislados que, por sus características, puedan afectar al paisaje o estén protegidos por la legislación sectorial correspondiente.
- o) La colocación de carteles y vallas de propaganda visibles desde la vía pública.
- p) Las instalaciones que afecten al subsuelo.
- q) La instalación de tendidos eléctricos, telefónicos u otros similares y la colocación de antenas o dispositivos de telecomunicaciones de cualquier clase.
- r) La construcción de presas, balsas, obras de defensa y corrección de cauces públicos, vías públicas o privadas y, en general, cualquier tipo de obras o usos que afecten a la configuración del territorio.
- s) Los actos de construcción, edificación e intervención consistente en ampliación, mejora, reforma, modificación o rehabilitación de las instalaciones existentes, en los aeropuertos y estaciones destinadas al transporte terrestre, salvo lo dispuesto por la legislación estatal.
- t) Los demás actos que señalen los instrumentos de planeamiento urbanístico.

2. Están también sujetos a licencia urbanística los actos de uso del suelo, construcción y edificación que realicen los particulares en terrenos de dominio público, sin perjuicio de las autorizaciones o concesiones que deba otorgar el ente titular de dicho dominio.

3. No están sujetas a licencia urbanística las obras de urbanización previstas en los correspondientes proyectos debidamente aprobados y cuantas otras sean objeto de órdenes de ejecución.

4. Cuando los actos de uso del suelo, construcción y edificación sean promovidos por los Ayuntamientos en su propio término municipal, el acuerdo municipal que los autorice o apruebe estará sujeto a los mismos requisitos y producirá los mismos efectos que la licencia urbanística a los efectos de la presente Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen local".

**Por tanto, la obra objeto del impuesto que nos ocupa sí está sometida a la obtención de la preceptiva licencia urbanística, pues aún cuando se haya utilizado el procedimiento establecido en el art. 161 de la Ley 9/01 de 17 de Julio del Suelo de la Comunidad de Madrid , dicho precepto, en su apartado 1 expresamente establece que "dicho procedimiento producirá los efectos propios de la licencia municipal. En consecuencia, al exigirse licencia municipal en cualesquiera de sus modalidades, el hecho imponible se ha producido y procede la liquidación del impuesto.** Procede pues, la desestimación de éste segundo motivo de recurso.

**CUARTO.-** Por lo que se refiere a la aplicación de la bonificación del 35% de la liquidación prevista en el art. 5,c) de la Ordenanza reguladora del **ICIO**, conviene tener en cuenta que el art. 16.6 de la Ordenanza Fiscal reguladora de **ICIO** establece expresamente que: ". La concesión de la bonificación o, en su caso, la liquidación provisional que contenga el reconocimiento implícito de dicha bonificación, estarán condicionadas a lo establecido en la licencia municipal y a la acreditación u obtención de las calificaciones o actos exigibles para obtener dicha acreditación, quedando aquélla automáticamente sin efecto, sin necesidad de nuevo acuerdo en contrario, tanto en el supuesto de incumplimiento de tales condiciones como **en el de denegación de la licencia.**

En la obra que analizamos, la licencia urbanística fue denegada en principio en el expediente 711/2007/15557 por no cumplir con las prescripciones del PGOUM, a pesar de lo cual, las obras fueron legalizadas posteriormente mediante una modificación de las normas urbanísticas para posibilitar la obra, y se obtuvo la licencia correspondiente a través del procedimiento previsto en el art. 161 de la Ley 9/01 de 17 de Julio del Suelo de la Comunidad de Madrid . Por tanto, habiéndose denegado la licencia no procedía la aplicación de la bonificación.

**QUINTO.-** En relación con la exclusión de partidas que a juicio del apelante no forman parte de la obra propiamente dicha, hemos de tener en cuenta lo establecido en el art. 102.1 del Real Decreto Leg. 2/2004 de



5 de Marzo que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que establece expresamente que "la base imponible la constituye el coste real y efectivo de la obra, entendiéndose por tal "el coste de ejecución material de la misma....."; estando por tanto excluidos todos aquellos conceptos que no integren estrictamente el coste de ejecución material." Este TSJM ya se ha pronunciado en numerosas sentencias, siguiendo el criterio asimismo reiterado del T.S., estableciendo que **la base imponible lo constituye el valor real y efectivo de la obra realmente ejecutada**, conforme a las certificaciones de obra que se hayan realizado, y con independencia del precio de licitación o de la baja de adjudicación, pues precisamente lo que se grava es lo realmente ejecutado. Asimismo, reiteradamente hemos sostenido al igual que el TS (SS 16-12-03, 5-10-04, 14-Julio-2011, 13-October-2011, etc etc etc) que no puede reducirse la obra sometida a **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, carpintería, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, o con aparatos sujetos a las mismos o encastrados, y además sirven para proveer a la construcción de **servicios esenciales** para su habitabilidad o utilización. **Lo esencial pues, es que se trate de instalaciones inseparables de la obra y que figuren incluidas en el proyecto técnico correspondiente que sirvió de base para obtener la licencia urbanística.**

No integra por el contrario la base imponible del **ICIO**, el estudio de Seguridad e Higiene en el Trabajo, aunque haya de incluirse en los proyectos de edificación y obras, ya que es un gasto ajeno al estricto costo del concepto de obra civil. Tampoco integran la base imponible ni el IVA y restantes impuestos y tasas ni el beneficio industrial.

Respecto de las obras de urbanización, éste TSJM reiteradamente (SS 24-October-2008, 20-Septiembre-2012 etc etc) ha sostenido que si del proyecto licenciado se desprende de forma inequívoca que **se trata de gastos y obras de urbanización y ajardinado de carácter ordinario incluidas en la propia licencia de obras, esto no es excluible de la base imponible, pues se trata de conceptos totalmente distintos de las obras que conforman un "proyecto de urbanización" necesario para convertir una parcela en solar susceptible de construcción**; y ello de acuerdo con las definiciones y diferenciaciones que al respecto establece la Ordenanza Municipal de Tramitación de Licencias Urbanísticas aprobada por el Ayuntamiento de Madrid en fecha 23- Diciembre-2004. Por tanto, tan sólo son excluibles de la base imponible los **"proyectos de urbanización" en sentido estricto**, pero nunca las obras ordinarias de urbanización.

En aplicación de los criterios anteriormente expuestos, y teniendo en cuenta las partidas que pretende excluir el apelante relacionadas en la demanda del Juzgado, que no pueden ser ampliadas en la presente apelación por no haber sido objeto de debate en la primera instancia, hemos de analizar una por una las que sean o no incluibles en la base imponible; tras lo cual la Sala llega a la conclusión de que forman parte de la base imponible todas las partidas que se relacionan a los folios 40, 41 y 42 del recurso de apelación salvo la partida de "plantación de jardineras y ajardinamiento con plantas, abetos etc" y la partida denominada "poda y transporte de árboles". Todas las restantes partidas sí constituyen la base imponible porque no hemos de olvidar que el **ICIO** no sólo grava las obras propiamente dichas sino también las instalaciones y todas las incluidas en la relación ya citada, son instalaciones imprescindibles para el normal funcionamiento de un hospital que era la obra e instalación que se realizó.

**SEXTO.-** Finalmente y por lo que se refiere a la liquidación de intereses de demora, en efecto tal y como reconoce el propio TEAM en la resolución objeto del presente recurso, por prescripción expresa del art. 26.4 LGT en relación con el art. 225.3 del mismo texto legal, el tiempo que exceda del plazo legalmente previsto para la resolución del recurso de reposición no devenga interés legal, ya que el particular no tiene que soportar en su patrimonio el incumplimiento de los plazos por parte de la Administración. Por tanto, interpuesto recurso de reposición en fecha 28-Mayo-2008, desde éste día hasta el 29-Junio-2008 sí se devengaron intereses legales porque la Administración tenía el plazo de un mes ara resolver. **Sin embargo, notificada la desestimación del recurso en fecha 6-Abril-2010, en el período comprendido entre el 29-Junio-2008 y el 6-Abril-2010 no se devengaron intereses, por lo que dicho período habrá de ser descontado de los intereses liquidados por la Inspección Tributaria.**

Procede en consecuencia, la estimación parcial del presente recurso.

**SEPTIMO.-** De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139 LJCA no se hace pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales.

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

**FALLAMOS**





Que estimando parcialmente el recurso interpuesto por "UTE CLÍNICO MADRID" contra la sentencia dictada por el Juez de lo Contencioso.-Administrativo nº 8 de Madrid en el P.O. 152/11 , debemos revocarla parcialmente y la revocamos en el sólo sentido siguiente: **Se excluye de la base imponible las partidas correspondientes a "plantación de jardineras y ajardinamiento con plantas, abetos etc" y la partida denominada "poda y transporte de árboles". Asimismo, en la liquidación de intereses ha de ser excluido el período comprendido entre el día 29-Junio-2008 y el 6-Abril-2010.**

Se ratifica expresamente la sentencia de instancia en todo lo restante; y sin pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales.

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

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez D. José Daniel Sanz Heredero

D<sup>a</sup>. Elvira Adoración Rodríguez Martí D. Miguel Ángel García Alonso

D<sup>a</sup>. Fátima Blanca de la Cruz Mera

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ