



ID 20030222  
Ajunt. Girona

ÉS CÒPIA

1 / 9

Juzgado Contencioso Administrativo 3 Girona (UPSD Cont.Administrativa 3)  
Plaça de Josep Maria Lidón Corbí, 1  
17001 Girona

**REFERENCIA: Procedimiento abreviado 28/2021**

**Parte recurrente:**

**Parte recurrida: AJUNTAMENT DE GIRONA**

### SENTENCIA Nº 132/21

Girona, a 28 de mayo de 2021

Vistos por mí, José Vicente Mediavilla Cabo, Magistrado titular del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 3 de Girona y su Provincia, en autos de procedimiento abreviado nº 28/2021, en los que ha sido parte como recurrente D. [redacted], representado por el Procurador de los Tribunales Sr. Vergara Colomer y defendida por el letrado Sr. Josep Poch Musquera, frente al Ayuntamiento de Girona, representado y asistido por la letrada Sra. Maria Rosa Diví Desvilar, dicto la presente Sentencia sobre la base de los siguientes,

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** Por el recurrente se interpuso demanda sobre la base de los hechos que alegaba, y respecto de los que invocó los fundamentos jurídicos que estimó oportunos, terminando con la solicitud de que se admitiera la demanda; se recabara el expediente administrativo y, tras los trámites pertinentes, se dictase sentencia en la que, estimando el recurso en todas sus partes, se anulase la resolución recurrida.

**SEGUNDO.-** Admitida a trámite se dio traslado a la Administración demandada que remitió el expediente administrativo. Tras ello, se citó a las partes a la vista para su celebración el día 25 de mayo de 2021, la cual se celebró con la comparecencia de todas las partes. La actora se ratificó en su escrito de demanda y la demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora. La cuantía se fijó en 4.725,05 euros. Tras la práctica de la prueba documental, y las conclusiones de las partes, quedaron los autos vistos para sentencia.



Comunitat de les Illes Balears - Govern de les Illes Balears

Ajuntament de Girona	Núm: 2021048661
Dia i hora	: 08/06/2021 11:04
Registre	: O_INTERN mrr
Àrea de destí	: SERVEIS JURÍDICS D'HISENDA

Registre d'Entrada

DOC ID: 10303008

CÒPIA DEL DOCUMENT ORIGINAL



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la Resolución dictada por la Regidora de Hacienda y Régimen Interior del Ayuntamiento de Girona de fecha 10.11.2020 por la que se desestiman las alegaciones efectuadas por el Sr. [redacted] en el expediente de comprobación limitada [redacted] se aprueba la liquidación en concepto del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 11.742,32 euros euros

La cuantía del recurso se fija en 4.725,05 euros.

**SEGUNDO.** Expresado de forma sucinta, en la demanda se precisa que, como consecuencia de la construcción de una vivienda unifamiliar en la C/ [redacted] e [redacted] de Girona, la Administración tras el expediente de comprobación ha fijado como coste real de la obra la cantidad de 301.085,12 euros frente a los 172.353,80 establecidos por el sujeto pasivo, lo que arroja una deuda tributaria de 11.742,32 euros, frente a los 7.017,27 euros ya abonados por el recurrente. La parte actora considera que el coste real es el fijado en el contrato de obra y en la factura que acompaña frente a la valoración efectuada por el Ayuntamiento de Girona. En el acto de la vista añadió la nulidad de pleno derecho de la resolución, dado que el requerimiento de aportación de documentación, obrante al folio 1 del expediente no fue oportunamente notificado al sujeto pasivo.

La Administración defiende la legalidad del acto administrativo recurrido.

**TERCERO.** Comenzando por la causa de nulidad de pleno derecho alegada en el acto de la vista, dada la falta de notificación en forma legal del requerimiento de aportación de documentación de fecha 30.06.2020, se ha de indicar que efectivamente el citado requerimiento de aportación de documentación no fue notificado en forma legal al folio 7 vuelta del expediente administrativo. Ahora bien, también resulta necesario advertir que, con posterioridad, tras ese acto de trámite, con fecha 30.09.2020, folio 11 del expediente, se notificó al interesado la propuesta de comprobación otorgándole trámite de audiencia por diez días para que alegara cuanto tuviera por conveniente, trámite en el que se puede aportar junto a las alegaciones cuanto documentación considere oportuna el interesado. De hecho, consta a los folios 12 y siguientes del expediente, las alegaciones efectuadas por el sujeto pasivo, junto a diversa documentación adjuntada consistente en el contrato de obras suscrito y la factura comprensiva de las mismas. De este modo, se considera que en ningún momento se ha producido indefensión al recurrente, dado que, con posterioridad al requerimiento de documentación que no fue oportunamente notificado al recurrente, se produjo la apertura y formalización del trámite de audiencia, en el que el Sr. [redacted] presentó y, de hecho así lo verifico, cuantas alegaciones y documentación tuvo por conveniente, con anterioridad al dictado de la resolución definitiva del expediente, por lo que no se le ha generado indefensión alguna.





**CUARTO.** Los hechos que motivan el procedimiento y que resultan del expediente concluyen que el interesado aporta contrato de obra suscrito con el constructor para la ejecución de una vivienda unifamiliar por importe de 157.000 euros al que se acompaña memoria de calidades, y factura nº 63 de fecha 4 de agosto de 2016, comprensiva de cada una de las unidades de obra ejecutadas por importe de 172.353,80 euros.

La relación valorada establece partida por partida, las unidades y precios ejecutados, incluyendo las instalaciones sin que la misma fuera impugnada de contrario

El ayuntamiento, realiza propuesta de liquidación, y liquidación definitiva con base en el valor otorgado en el Boletín Económico de la Construcción aplicado para la construcción de un chalet normal de 150 a 300 m<sup>2</sup>, folio 24 del expediente.

Partiendo de estos hechos, debe señalarse, en cuanto a la normativa a aplicar que el ICIO es un impuesto indirecto, voluntario, de gestión exclusivamente municipal que se encuentra regulado en los arts. 100 a 103 TRLHL (RDLegis 2/2004). El hecho imponible (art. 100 TRLHL) lo constituye la realización, en el término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra que exija licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento exactor. Este impuesto se devenga conforme al art. 102.3 TRLHL en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia

**QUINTO.-** El art. 102 TRLHL dispone que: *"1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.*

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

*2. La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.*

*3. El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del cuatro por cien.*

*4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia."*

El art. 103 dispone que *"1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:*





a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

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 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."

Por su parte, la Ordenanza 4-I en su art. 6 dispone que "1.- Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante este Ayuntamiento declaración-liquidación, según modelo determinado por el mismo, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación procedente.

2.- El pago del Impuesto se efectuará en régimen de autoliquidación en el momento de:

a) Retirar la licencia preceptiva, cuando se trate de construcciones, instalaciones u obras mayores que requieran proyecto y presupuesto visado por el Colegio Oficial correspondiente.

b) Solicitar la licencia preceptiva, en los demás casos.

3.- La autoliquidación presentada tendrá carácter provisional y se determinará la base imponible del Impuesto en función del presupuesto aportado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto o en función de los módulos que para cada tipo de obra o instalación se establezca.

4.- En caso de que se modifique el proyecto y hubiere incremento del presupuesto, una vez aceptada la modificación, se deberá presentar autoliquidación complementaria por la diferencia entre el presupuesto inicial y el modificado.

5.- Una vez finalizadas las obras, los sujetos pasivos presentarán una autoliquidación complementaria del Impuesto (positiva o negativa según proceda) en el caso de que el coste real y efectivo de las obras sea superior o inferior al que sirvió de base imponible en las autoliquidaciones anteriores. La autoliquidación se presentará e ingresará (en su caso) junto con la solicitud de la primera utilización de los edificios. Con la autoliquidación se acompañará certificado y presupuesto final de obra expedido por la dirección facultativa, siempre que se hubiera exigido ésta.

6.- A la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas, el Ayuntamiento mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el primer apartado, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.





7. En el caso de que la correspondiente licencia de obras o urbanística sea denegada o no se realice la obra, los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de las cuotas satisfechas."

El art. 9 dispone que "1.- Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante este Ayuntamiento declaración-liquidación, según modelo determinado por el mismo, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación procedente.

2.- El pago de la Tasa se efectuará en régimen de autoliquidación en el momento de solicitar la licencia, la prestación del servicio o presentar la comunicación previa de obras.

3.- La autoliquidación presentada tendrá carácter provisional y se determinará la base imponible de la tasa en función del presupuesto aportado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

4.- En caso de que se modifique el proyecto y hubiere incremento del presupuesto, una vez aceptada la modificación, se deberá presentar autoliquidación complementaria por la diferencia entre el presupuesto inicial y el modificado.

5.- Una vez finalizadas las obras, los sujetos pasivos presentarán una autoliquidación complementaria de la tasa (positiva o negativa según proceda) en el caso de que el coste real y efectivo de las obras sea superior o inferior al que sirvió de base imponible en las autoliquidaciones anteriores. La autoliquidación se presentará e ingresará (en su caso) junto con la solicitud de la licencia de primera utilización de los edificios. Con la autoliquidación se acompañará certificado y presupuesto final de obra expedido por la dirección facultativa, siempre que se hubiera exigido ésta.

6.- A la vista de la documentación aportada y de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real y efectivo de las mismas, 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."

**SEXTO.-** Para resolver el presente proceso, es preciso hacer referencia al sistema de gestión de este impuesto, mediante una primera liquidación provisional sobre la base de una estimación de futuro (lo que costará la obra) y una liquidación definitiva, a la vista del coste real y efectivo. La primera liquidación, es, como se dice, una estimación, pues aún no se sabe lo que llegará a costar la obra, de ahí que se parte de presupuesto o incluso módulos o índices fijados en la Ordenanza del tributo. Pero esto no es posible en la liquidación final, donde la obra ha terminado y se conoce exactamente, debiendo atenderse al valor real y efectivo. Partiendo del valor final que se declare, la administración puede efectuar comprobaciones para determinar si se ajusta o no a la realidad, siendo esta operación, la que invoca el ayuntamiento citando el art. 57 LGT.





En cuanto a este tema se debe partir de la jurisprudencia existente, sobre la necesidad de acudir o no al procedimiento de comprobación de valores para efectuar la liquidación definitiva en el ICIO y sobre el uso de los medios del art. 57 LGT o la determinación de la base por otros mecanismos. Se ha discutido si el procedimiento a seguir y pertinente conforme al art. 103 TRLHL es el de comprobación de valores o el de inspección, algo irrelevante por cuanto la comprobación de valores puede efectuarse como procedimiento autónomo de gestión o como trámite en procedimiento de inspección, a tenor de los arts. 141.d) LGT y 159.1 RGIT.

De todos modos, la jurisprudencia es clara en cuanto a que la "comprobación administrativa" del art. 103 TRLHL supone acudir al procedimiento de comprobación de valores, que en cualquier caso, debe seguir los trámites de los arts. 134 y ss ( art. 141.1.d) LGT ). Así resulta de la STS 28-7-1999 o la STS 5-3-2004 conforme a la cual "La comprobación de valores que puede realizar el Ayuntamiento exaccionante se circunscribe al coste real y efectivo de la construcción, sin que pueda extenderse a otros costes adicionales a la ejecución material, ya que ello supondría desvirtuar la naturaleza del propio servicio cuya prestación justifica la práctica de la liquidación, porque si se adicionara al valor o coste de la obra, por ejemplo, el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, su gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor."

La STS 22-11-2002 establece que "Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO : comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente, antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria."

Sin embargo, que exista esta identificación no significa que cada vez que la administración inspeccione el cumplimiento de las obligaciones tributarias, materiales o formales, del sujeto pasivo, esté acudiendo a una comprobación de valores del procedimiento de los arts. 134 y ss. A su vez, no cabe confundir conceptos como la determinación de la base imponible o los métodos de determinación de la misma.





Pues bien, el art. 57 LGT regula los medios de que dispone la administración tributaria para efectuar la comprobación de valores estableciendo el apartado i) una cláusula de remisión a la normativa de cada tributo que abre la lista anterior. En el caso del ICIO, tanto la ley como las ordenanzas aluden a las comprobaciones de la obra por parte de la administración y al examen de la documentación aportada.

Igualmente, se ha discutido acerca de si cabe o no la estimación de la base de forma directa en virtud del art. 51 LGT. Sin perjuicio de que, efectivamente, no estamos ante el supuesto que prevé el art. 103 TRLHL de que sea la administración quien determine la base sino que se efectúa una comprobación partiendo de una autoliquidación y de que existen sentencias contradictorias en la materia ( STSJ de Valencia 4-7-2012, frente a STSJ de la Rioja de 14-7-2011 y STSJ de Madrid de 24-6-2010 que admiten la estimación por análisis de la documentación contable y de obra), no cabe confundir el método de determinación de una base imponible, directa, estimación objetiva e indirecta ( arts. 51 a 53 LGT ) con las fuentes o datos de la información para tal tarea. En los tributos analizados, la base imponible exige la fijación real y efectiva del valor de construcción, por lo que la estimación ha de ser directa y no por módulos o parámetros indirectos sin perjuicio de que tal estimación directa (prioritaria, además frente al resto de sistemas) deba efectuarse sobre la base de unas fuentes de información que permitan ese fin, fuentes que son las que se regulan en el art. 57 para el caso de la comprobación de valores.

Partiendo de tales consideraciones, es evidente que la administración tributaria puede proceder a la verificación del cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, incluidas las autoliquidaciones y a tal fin no siempre se precisará una comprobación de valores declarados pues la LGT también prevé la verificación de datos de los arts. 131 y ss, cuestión a la que se refiere la STSJ de Madrid de 14-4-2011. En este sentido, la administración puede verificar si los datos obrantes en la autoliquidación se corresponden o no con otros obrantes en su poder o declarados por el sujeto ( art. 131 LGT ) y ello no implicará poner en duda la tasación o valoración de elementos de la obligación declarados, cuya discusión exigiría acudir al procedimiento de comprobación. Así, en impuestos como el IBI o el de plusvalía una cosa es la base imponible de los tributos y otra el valor que deba darse, por ejemplo, a un bien inmueble, como el de mercado, el catastral, etc. Por tanto, a través del procedimiento de comprobación no se verifica la fijación de la base imponible sino datos aportados por el sujeto pasivo sobre el valor o tasación de elementos relevantes para la determinación de la deuda tributaria".

**SÉPTIMO.-** En el caso objeto de pleito, la motivación del valor fijado en la comprobación no se considera suficiente y ello dado que, la liquidación final debe atender a un coste real y efectivo y no estimado, medio, intuitivo o ponderado. Y aquí resulta que, se ha utilizado sin más el valor otorgado en el Boletín Económico de la Construcción para un chalet de 150 a 300 m<sup>2</sup>, sin que efectivamente se haya comprobado ni analizado, como se exige en el procedimiento de comprobación los precios de la factura, que son los efectivamente pagados, y que son sustituidos por otros. Porque si el interesado adquiere un precio ventajoso por ejemplo en materiales, es algo que no es ilícito y redundante en su beneficio siendo ese precio real y efectivo de la factura el que debe tomarse y no otro, reflejado además, en una base de precios. Y si lo que se sostiene es que el precio de la factura es falso, eso,





habrá de probarse mediante la documentación de la obra y de la contabilidad de la empresa.

La valoración definitiva de la obra, a efectos del ICIO, debe partir de la documentación de obra, no de bases de precios colegiales, así como de otros elementos, tales como la contabilidad, préstamos para financiar la obra, etc. Existiendo la factura aportada ya en vía administrativa por el sujeto pasivo, sus valores no pueden sustituirse por estimaciones salvo acreditada falsedad (que ese precio no es el realmente abonado), por cuanto existe libertad de precios y de pactos sin que nada obligue a pagar el precio de la base del Boletín Económico de la Construcción. Y las unidades reales, en caso de discrepancia, deben ser medidas. No es absurdo entender que, normalmente, se adquiere algo más de producto por si hay roturas, errores, correcciones, etc. Respecto del uso de presupuesto, bases de precios medios o estimados, o baremos que incluso aparecen en algunas Ordenanza fiscales de estos tributos, solo se aplican a la liquidación provisional. Es decir, si bien el presupuesto es válido para la liquidación provisional (no hay otro elemento que la previsión) no lo es para la definitiva que ha de fundarse en un coste real según lo realmente ejecutado y su verdadero valor, de ahí la necesidad de comprobación e incluso de excluir partidas (como las de seguridad) que no forman parte de ese coste real ( STS 28-7-1999 ).

Dada la ausencia de informe técnico alguno por parte del Ayuntamiento que justifique de modo efectivo y directo el valor real de la obra ejecutada y, al basarse únicamente en el valor del boletín de la construcción, sin atender ni contradecir de modo directo las partidas fijadas en la factura de la obra, la liquidación del ICIO debe ser anulada, sin perjuicio de la posibilidad del ayuntamiento de Girona de girar nueva liquidación, a salvo la prescripción una vez efectuada la comprobación del valor de lo construido modo directo y no con base en meras estimaciones.

**OCTAVO.-** Al amparo del art. 139 LRJCA se imponen las costas a la Administración demandada.

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

### FALLO

Estimo el recurso contencioso administrativo formulado contra la Resolución dictada por la Regidora de Hacienda y Régimen Interior del Ayuntamiento de Girona de fecha 10.11.2020 por la que se desestiman las alegaciones efectuadas por el  
el expediente de comprobación limitada  
y se aprueba la liquidación en concepto del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 11.742,32 euros, anulando la citada resolución con imposición de costas a la Administración demandada.





La presente resolución no es susceptible de recurso ordinario con base en lo dispuesto en el art. 81 LRJCA.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior sentencia ha sido dada, leída y publicada en el día de su fecha por el Sr. Magistrado-Juez que la suscribe, de lo que Yo, la Letrada de la Administración de Justicia, doy fe.-

Conforme a lo dispuesto en el Reglamento (EU) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, en la Ley 3/2018 de 5 de diciembre, hago saber a las partes que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina judicial, donde se conservarán con carácter confidencial y únicamente para el cumplimiento de la labor que tiene encomendada y bajo la salvaguarda y la responsabilidad de la misma y en donde serán tratados con la máxima diligencia.



