



1 / 23

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN PRIMERA**

**RECURSO SALA TSJ 1713/2024 - RECURSO DE APELACIÓN (sentencia)**  
**58/2024**

Partes: "PROHABIT ONYAR, S.L." c/ AYUNTAMIENTO DE GERONA

En aplicación de la normativa española y europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable, hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

**SENTENCIA Nº 4175**



**Ilmos. Sres. Magistrados**

**D<sup>a</sup>. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidenta**

**D<sup>a</sup>. VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS**

**D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)**

En la ciudad de Barcelona, a veintiocho de noviembre de dos mil veinticuatro.

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA),** constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente **SENTENCIA** en el recurso de apelación (sentencia) nº 58/2024, en que es





2 / 23

apelante "PROHABIT ONYAR, S.L.", representada por el Procurador D. Juan Manuel Bach Ferré, siendo apelado el AYUNTAMIENTO DE GERONA, representado por el Procurador D. Ignacio de Anzizu Pigem.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** En el recurso contencioso-administrativo número 336/2022 (procedimiento ordinario) tramitado en el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Gerona, el 2 de abril de 2024 se dictó sentencia a tenor de cuyo fallo decide el juzgador a quo en los siguientes términos:

*"Primer. Desestimar el present recurs contenciós administratiu.*

*Segon: Sense condemna en costes."*

**SEGUNDO.** Contra la referida sentencia la representación de la actora, que cosechó resultado desfavorable a su posición procesal en la instancia, interpuso recurso de apelación, elevándose las actuaciones a la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La apelante suplica de esta Sala sentencia,

"anul·lant l'apel·lada, per ser disconforme a dret, i resolent conforme al cos d'al·legacions més amunt formulat, acordant:

Primer.- Declarar la nul·litat, o subsidiàriament l'anul·labilitat, de la Resolució impugnada de l'expedient de comprovació limitada en concepte d'ICIO.

Segon.- Declarar en base a l'apartat 6 del dictamen pericial aportat que el cost real i efectiu en concepte d'ICIO, un cop deduïdes les partides per import





3 / 23

54.968,45.€ que no han de formar part de la base imposable d'ICIO, és de 2.002.683,15 euros.

Subsidiàriament que es declari que el cost real i efectiu en concepte d'ICIO és, sense descomptar les partides per import 54.968,45.€, de 2.057.651,60 euros, import del PEM segons consta en l'expedient administratiu i acreditació mitjançant l'escrit d'al·legacions, recurs potestatiu de reposició i demanda del procediment ordinari 336/2022 del Jutjat Contenciós Administratiu nº 1 de Girona."

El Ayuntamiento apelado, en oposición a la apelación, suplica la desestimación de la misma.

**TERCERO.** Turnado a la Sección Primera de dicho Tribunal, se acordó formar el oportuno rollo y declarar conclusas las actuaciones, señalándose, previa designación de Magistrado Ponente, finalmente votación y fallo del recurso, que ha tenido efectivamente lugar en la fecha señalada.

**En el enjuiciamiento de la presente apelación ha tenido esta Sala en consideración los autos de la instancia, y el expediente administrativo, obrantes aquéllos en el sistema EJCAT.**

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso tiene por objeto sentencia de 2 de abril de 2024, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Gerona, en cuya virtud se decide la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado por la aquí apelante contra, tal como se identifica el acto recurrido en la sentencia





4 / 23

apelada, "resolució de l'Ajuntament de Girona de 2 de setembre de 2022 que desestima el recurs de reposició contra la resolució de 8 d'abril de 2022 que desestima les alegacions a l'expedient de comprovació limitada en concepte d'Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), en relació a les obres de construcció efectuades a travessia de la Creu, 10-14, de Girona, i aprova la liquidació de l'ICIO per 61.035,74 €."

La citada sentència responde a los siguientes fundamentos jurídicos (los destacados son propios de esta Sala):

*"(...) La citada resolució de 8 d'abril de 2022 estableix:*

*"Atès que l'article 103.1 in fine del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, estableix que "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."*

*Atès que d'acord amb l'article 102.1 del Rd Legislatiu 2/2004 "La base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, i s'entén per això, a aquests efectes, el cost d'execució material d'aquella. No formen part de la base imposable l'impost sobre el valor afegit i altres impostos anàlegs propis de règims especials, les taxes, els preus públics i les altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades, si s'escau, amb la construcció, instal·lació o obra, ni tampoc els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material".*

**Atès que d'acord amb l'assegurança desenal aportada (de data 8-4-2021) el cost de l'obra és de 4.593.053,721€ que és el pressupost comprovat per l'Ajuntament, descomptant l'Ajuntament un 25% en concepte de despeses generals (13%) i benefici industrial (6%) -d'acord amb l'article 131 del RD 1098/2001- i un altre 6% en concepte d'honoraris i altres despeses excloses de la base imposable (i així s'exposa en la corresponent assegurança desenal), sense que l'interessat acrediti documentalment imports superiors per aquestes**





5 / 23

**partides (Sentencia TSJ Catalunya de 3-5-2018), però que en cas d'acreditar-se documentalment imports superiors aquests haurien de ser valorats.**

Atès que d'acord amb la sentència del Tribunal Suprem de data 18 de maig de 2020 (recurs de cassació 5535/2017): "Y lo que aquí ha sucedido es que la propia parte recurrente, mediante auténtico acto propio, valoró expresamente el coste de la obra al suscribir el seguro decenal de la construcción, pues en el contrato de seguro que suscribió al efecto -y que se contiene en la póliza que consta en autos- se valora la obra en 5.668.000 euros como "total de ejecución material (incluida urbanización)", descartando expresamente "otros gastos de la edificación" que están en un Anexo y que no forman parte de la suma asegurada.

La cuestión no es, pues, tanto si el seguro decenal es método de comprobación idóneo, cuanto la de si, en el concreto caso analizado, el específico documento en el que consta dicho seguro revela un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción, que es lo ha sucedido aquí, habida cuenta que, incluso, se descartan en la póliza otros elementos que pudieran formar parte del valor de la ejecución material de la obra (...) fue adecuado, en el caso, utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al "coste de ejecución de la obra" en el seguro decenal de la construcción (...) procede la desestimación del recurso de casación, pues (...) la Sala de instancia ha aplicado correctamente dicha doctrina (...) y ha resuelto el pleito en atención a ella, procediendo -asimismo y en los términos expuestos- rechazar el argumento impugnatorio referido a la concreta utilización en el caso de autos del método de comprobación tenido en cuenta por la Administración específico por cuanto, a tenor del documento en el que consta el seguro decenal de la construcción, el propio interesado otorgó a la obra un valor de ejecución distinto al que él mismo consignó en su declaración de obra nueva en construcción, lo que autoriza a la Administración a estar a aquel valor declarado con posterioridad."

**La interessada pretén, sense cap documentació que ho empari, que l'import de l'execució material és de 2.057.651,60€, és a dir, que partint de l'import que consta a l'assegurança desenal (4.593.053,72€), voluntàriament manifestat per l'interessat el 8-4-2021 (un cop finalitzada l'obra), 2.057.651,60€ són d'execució material i 2.535.402,12€ de despeses general, benefici empresarial, honoraris i altres despeses excloses de la base imposable de l'ICIO, és a dir, que només el 44.80% del cost de l'obra correspon a l'execució material, i un 55.20% a altres despeses, percentatge increïble, que no s'apropa a**





6 / 23

**cap estudi seriós (Butlletí econòmic de la construcció, per exemple) i que, evidentment, l'interessat no justifica, manifestant que s'ha notificat el cost de l'execució material a l'asseguradora, aportant un document sense data, sense constància de aquí va dirigit, sense signar per la interessada i menys encara per l'asseguradora, sense que consti que l'asseguradora l'ha rebut, i menys que l'ha incorporat a la pòlissa contractada.”**

I la posterior resolució de 2 de setembre de 2022 que desestima el recurs de reposició conclou:

**“Atès que la recurrent no ha provat la incorrecció de l'import de l'assegurança desenal subscrita per la recurrent, va manifestar simplement que s'ha notificat el cost de l'execució material a l'asseguradora, aportant un document sense data, sense constància de aquí va dirigit, sense signar per la interessada i menys encara per l'asseguradora, sense que consti que l'asseguradora l'ha rebut, i menys que l'ha incorporat a la pòlissa contractada, i ara en via de recurs aporta una "simulació de prepòlissa", quelcom que com indica el terme "simulació", i encara més seguit del terme "prepòlissa", en res altera el contingut de la pòlissa realment subscrita.”**

**La part actora aporta dictamen pericial d'arquitecte i d'arquitecte tècnic que arriba a les següents conclusions:**

**“L'Edifici "Travessia" situat al carrer de la Travessia de la Creu, núm. 10-14 de la ciutat de Girona, va ser construït d'acord amb el projecte bàsic i d'execució redactat per l'Arquitecte Sr. Oscar Navarro Bartolomé, emparat per la preceptiva llicència d'obres (expedient 2018-1857).**

**Pel que fa al càlcul de la base imposable de la liquidació definitiva de l'ICIO el RD 2/2004, Llei Reguladora de les Hisendes Locals, en el seu art. 102 preceptua que: La base imposable del impost està constituïda per el cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, i se entén per tal, a aquets afectes, el cost d'execució material de aquella.**

**No formen part de la base imposable el Impost sobre el Valor Afegit i altres impostos anàlegs propis de règims especials, las taxes, preus públics i demés prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades, en el seu cas, amb la construcció, instal·lació o obra, ni tampoc els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost de execució material.**

**Els sotasignats hem estudiat la documentació facilitada i hem efectuat**





7 / 23

**la corresponent visita d'inspecció "in situ i de visu" per tal de determinar de manera objectiva el cost de la construcció.**

**El sistema objectiu emprat és el que ens ofereix la base de preus de ITEC (Institut Tecnològic de la Construcció), el seu programa de càlcul de pressupostos TCQ i la base de preus BEDEC 2019, corresponent al moment en què va ser construït l'edifici, obtenint un cost de construcció de 2.098.246.26 €.**

**A més, en aquesta verificació s'ha analitzat el cost en referència de les publicacions del sector "EMEDOS" núm. 172, publicada el segon trimestre de 2019, i la revista de construcció "BEC" núm. 318, publicada el segon trimestre de 2019, per a la tipologia constructiva més ajustada al producte edificatori, entre mitgeres per a habitatges de qualitat Renda Normal, obtenint un cost de construcció de 2.195.625 83 €.**

**És manifest que el cost de construcció contrastat entre la Base BEDEC de l'any 2019 de l'ITEC, Institut Tecnològic de la Construcció de Catalunya i les publicacions sectorials segons la tipologia constructiva, resulten, en tots dos casos, un import molt similar.**

**El cost real i efectiu de construcció de l'Edifici Travessia, no pot ser altre que el que l'empresa Constructora ha justificat, del que se'n extreuen els honoraris professionals, les despeses indirectes, el benefici industrial i aquells altres que la Jurisprudència estableix com a no propis ni vàlids pel càlcul de la Base imposable de l'ICIO, com són: el lloguer de la grua torre, les despeses de seguretat, el desmuntatge de l'envà pluvial i el control de qualitat.**

**El cost d'execució material, tal com certifiquen el contractista i la direcció facultativa de l'obra, puja la quantitat de 2.057.651,60 €. D'aquest en deduïm els conceptes assenyalats i no propis pel càlcul de la base de l'ICIO que pugen 54.968,45 €.**

**Com a corol·lari de tot l'expressat, el cost real i efectiu de l'obra per la liquidació definitiva de l'ICIO ha de ser l'import de 2.002.683.15 €"**

**Sol·licita la actora que es dicti sentència per la qual s'estimi el recurs, acordant: Primer.- Declarar la nul·litat, o subsidiàriament l'anul·labilitat, de la resolució impugnada de l'expedient de comprovació limitada en concepte d'ICIO. Segon.- Declarar en base a l'apartat 6 del dictamen pericial aportat que el cost real i efectiu en concepte d'ICIO, un cop deduïdes les partides per import 54.968,45 € que no han de formar part de la base imposable d'ICIO, és de 2.002.683,15 euros. Subsidiàriament que es declari que el cost real i efectiu en concepte d'ICIO és, sense descomptar les**





8 / 23

partides per import de 54.968,45.€, de 2.057.651,60 euros, import del PEM segons consta en l'expedient administratiu i acreditació mitjançant l'escrit d'al·legacions i recurs de reposició.

La part demandada, en base als fets i fonaments de dret del seu escrit de contestació a la demanda que es donen aquí íntegrament per reproduïts, s'oposa a les pretensions de l'actora i sol·licita que es desestimi el recurs, amb imposició de costes.

Ha comparegut en presència judicial com a pèrit el senyor Adrian Guevara Ardid (actora) que ha contestat a les preguntes que li han formulat.

SEGON.- En el present cas, resulten d'interès els següents fets rellevants:

1.- 26/04/2019: Acord de la Junta de Govern Local de l'Ajuntament de Girona que atorga a Prohabit Onyar, SL la llicència d'obres per a la construcció d'un edifici plurifamiliar per a 19 habitatges i aparcament a la travessia de la Creu, núm. 10-14, de Girona, amb un pressupost estimat de 2.144.725 € i un ICIO de 85.574,53 € (tipus impositiu del 3,99%). Pàgines 53 a 58 de l'expedient administratiu.

2.- 10/11/2021: Sol·licitud de regularització de l'ICIO amb un pressupost real i efectiu de la construcció de 2.057.651,60 €, resultant una devolució de l'ICIO de 3.474,23 € (85.574,53 €-82.100,30 €). Pàgina 9.

3.- 16/11/2021: Notificació d'inici de l'expedient de comprovació limitada referent a l'ICIO, requerint documentació. Pàgines 1 a 8.

4.- 03/12/2021: Aportació de liquidació model 600 AJD obra nova, escriptura d'obra nova, certificació última entrega, contracte d'execució d'obres, factura, acta de recepció definitiva i contracte d'assegurança decenal. Pàgines 14 a 130.

5.- 03/02/2022: Proposta de regularització de liquidació de l'ICIO notificada el 04/02/2022 amb una quantia addicional de 61.035,74 € (146.610,27 € -85.574,53 €). Pàgines 131 a 135.

6.- 18/02/2022: Escrit d'al·legacions a la proposta de regularització. Aporta declaració del valor definitiu de l'edificació que la recurrent va aportar a SegurCaixa Adeslas de 4.593.053,72 € (2.057.651,60 € "total ejecución material (incluida urbanización)" més 2.535.402,12 € "otros gastos de la edificación" -"incluye los siguientes conceptos: Beneficio Industrial, Gastos Generales e I.V.A. de la construcción; así como los Honorarios de Proyecto, Honorarios de Dirección Facultativa, Honorarios Organismo de Control Técnico, otros honorarios (Ingeniería, Geotécnico, etc.), I.V.A. de Honorarios, Tasas y Licencias, y en general, cualquier otro gasto que sea necesario para la





9 / 23

**ejecución de la obra."-) i informe D6 final d'obres. Pàgines 139 a 164.**

7.- 08/04/2022: Resolució que desestima les al·legacions i aprova la liquidació de l'ICIO per 61.035,74 €. Notificació 19/04/2022. Pàgines 168 a 177.

8.- 19/05/2022: Recurs de reposició. Aporta formulari de simulació de prepòlissa facilitat per SegurCaixa complimentat per la recurrent amb un valor definitiu de la construcció en el moment de la recepció pel promotor de 2.530.911,47 €. Pàgines 178 a 193.

9.- 02/09/2022: Resolució que desestima el recurs de reposició, objecte del present recurs contenciós. Notificació 06/09/2022. Pàgines 196 a 200.

TERCER.- Els articles 100.1, 102.1 i 103.1 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, estableixen:

*"Artículo 100. Naturaleza y hecho imponible.*

1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición."

*"Artículo 102. Base imponible, cuota y devengo.*

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."

*"Artículo 103. Gestión tributaria del impuesto.*

*Bonificaciones potestativas.*

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





10 / 23

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."

D'altra banda, l'article 57 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, disposa:

"Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento





de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley."

Segons la part actora, l'import de 4.593.053,72 € comprèn altres partides independents al que preveu l'article 19.5.c) ("El 100 por 100 del coste final de la ejecución material de la obra, incluidos los honorarios profesionales, para las garantías del apartado 1.c) de este artículo.") de la Llei 38/1999, de 5 de novembre, d'Ordenació de l'Edificació (LOE), i que de fet en puritat no haurien d'haver format part de l'assegurança ja que en última instància perjudica a l'assegurat, en tant que ha hagut de pagar una prima superior al declarar un capital molt superior al que estaria obligat legalment i, d'aquesta manera, l'excés de la suma assegurada està integrat per partides que no haurien de formar part de la base imposable de l'ICIO de conformitat amb el que estableix l'article 102 TRLHL i la LOE. A continuació desglossa per primera vegada a la demanda totes les partides que conformen els 4.593.053,72 € del capital assegurat en la pòlissa.

Doncs bé, l'Ajuntament va procedir a la comprovació administrativa prenent el valor definitiu de la construcció informat per la recurrent en l'assegurança decennal per import de 4.593.053,72 €, que inclou "Beneficio Industrial, Gastos Generales e I.V.A. de la construcción; así como los Honorarios de Proyecto, Honorarios de Dirección Facultativa, Honorarios Organismo de Control Técnico, otros honorarios (Ingeniería, Geotécnico, etc.), I.V.A. de Honorarios, Tasas y Licencias, y en general, cualquier otro gasto que sea necesario para la ejecución de la obra" (pàg. 115 e.a.),





12 / 23

descomptant un 25% en concepte de despeses generals (13%), benefici industrial (6%) i honoraris i altres despeses excloses de la base imposable (6%) per determinar la base imposable de l'ICIO constituïda pel cost d'execució material, exclosos, per tant, els conceptes que es relacionen en l'article 102.1 TRLRHL i, de conformitat al previst a l'article 105 LGT, corresponia a la societat recurrent la càrrega de la prova per enervar la comprovació de valors efectuada per l'Ajuntament d'acord a la legislació citada i, a tal efecte, no és suficient la documentació aportada per la recurrent en via administrativa, ni el dictamen pericial adjunt a la demanda ni les explicacions en seu judicial del pèrit.

Així, en primer lloc, cal dir que en via administrativa la recurrent no va aportar cap prova que acredités imports més elevats a reduir que els que va considerar l'Ajuntament a descomptar del valor definitiu de la construcció que la recurrent va informar a la pòlissa d'assegurances decennal de 4.593.053,72 € -el qual no és controvertit- ni tampoc va acreditar cap incorrecció, sense que es pugui considerar prova suficient en aquest sentit el desgloss que determina una quantitat d'altres despeses de l'edificació de 2.535.402,12 €, sense més detall, segons document aportat per la recurrent a SegurCaixa (pàg. 146 e.a) o una simulació de prepòlissa en què la recurrent informa un valor definitiu de la construcció de 2.530.911,47 € (pàgs. 190 a 192 e.a.), **tots dos documents elaborats per la pròpia recurrent que no es poden considerar proves objectives i imparcials determinants dels fets que es volen acreditar.**

I és ara en aquesta via contenciosa quan l'actora desglossa a la demanda per primera vegada totes les partides que constitueixen els 4.593.053,72 € del capital assegurat en la pòlissa, detall el qual, independentment de la seva aportació manifestament extemporània que ha impedit la seva valoració per l'Administració, **no ve recolzat amb una prova tècnica que acrediti la realitat d'aquestes partides, naturalesa i imports, tractant-se de manifestacions de part, sense valor probatori suficient, i la pericial practicada i la intervenció del pèrit en presència judicial tampoc donen cap informació al respecte que permeti la justificació, raonabilitat i lògica dels diferents conceptes detallats que es pretenen excloure de la base imposable de l'ICIO (art. 102.1 TRLHL).** A més a més, tal com indica la resolució de 8 d'abril de 2022: "La interessada pretén, sense cap documentació que ho empari, que l'import de l'execució material és de 2.057.651,60€, és a dir, que partint de l'import que consta a l'assegurança desenal (4.593.053,72€), voluntàriament manifestat per l'interessat el 8-4-2021 (un cop finalitzada l'obra), 2.057.651,60€ són





13 / 23

*d'execució material i 2.535.402,12€ de despeses general, benefici empresarial, honoraris i altres despeses excloses de la base imposable de l'ICIO, és a dir, que només el 44.80% del cost de l'obra correspon a l'execució material, i un 55.20% a altres despeses, percentatge increïble, que no s'apropa a cap estudi seriós (Butlletí econòmic de la construcció, per exemple) i que, evidentment, l'interessat no justifica,..."*

*Per això, considero ajustat a Dret el criteri emprat per l'Administració demandada per a determinar el cost real i efectiu de la construcció, per la qual cosa ha de prevaldre la base imposable de l'ICIO calculada per l'Ajuntament que no ha estat desvirtuada per l'actora.*

*Per tot això, procedeix la desestimació del present recurs."*

**SEGUNDO.** La apelante, en su escrito de apelación, tras concretar sus motivos de impugnación en la discrepancia por error en la valoración de la prueba, y falta de motivación de la sentencia, concluye que:

*"Com a conclusions, aquesta part considera que les proves no han estat suficient i adientment valorades pel Jutjat, ni la sentència degudament motivada, atenant a les següents manifestacions:*

*"Així, en primer lloc, cal dir que en via administrativa la recurrent no va aportar cap prova que acredités imports més elevats a reduir que els que va considerar l'Ajuntament a descomptar del valor definitiu de la construcció que la recurrent va informar a la pòlissa d'assegurances decennal de 4.593.053,72 € -el qual no és controvertit- ni tampoc va acreditar cap incorrecció, sense que es pugui considerar prova suficient en aquest sentit el desgloss que determina una quantitat d'altres despeses de l'edificació de 2.535.402,12 €, sense més detall, segons document aportat per la recurrent a SegurCaixa (pàg. 146 e.a) o una simulació de prepòlissa en què la recurrent informa un valor definitiu de la construcció de 2.530.911,47 € (pàgs. 190 a 192 e.a.), tots dos documents elaborats per la pròpia recurrent que no es poden considerar proves objectives i imparcials determinants dels fets que es volen acreditar."*

*"I és ara en aquesta via contenciosa quan l'actora desglossa a la demanda per primera vegada totes les partides que constitueixen els 4.593.053,72 € del capital assegurat en la pòlissa, detall el qual, independentment de la seva aportació*





14 / 23

*manifestament extemporània que ha impedit la seva valoració per l'Administració, no ve recolzat amb una prova tècnica que acrediti la realitat d'aquestes partides, naturalesa i imports, tractant-se de manifestacions de part, sense valor probatori suficient, i la pericial practicada i la intervenció del pèrit en presència judicial tampoc donen cap informació al respecte que permeti la justificació, raonabilitat i lògica dels diferents conceptes detallats que es pretenen excloure de la base imposable de l'ICIO (art. 102.1 TRLHL)."*

*Discrepem totalment i considerem errònies aquestes manifestacions, sigui dit en estrictes termes de defensa, atès que aquesta part va aportar suficient documentació per acreditar el cost real d'execució de l'obra. El que ha pretès l'Ajuntament, i accepta la sentència recorreguda, no és més que una prova diabòlica: acollint-se a un sol document, un sòl, trasllada a l'administrat la tasca no de provar els seus arguments sinó de contradir un document d'un tercer, que es va negar a aportar la informació de que disposava. Però que finalment es va poder acreditar en via contenciosa mitjançant el certificat de Segurcaixa-Adeslas.*

*Arguments que van ser plenament ratificats per l'informe pericial i per la declaració del pèrit en seu judicial."*

El Ayuntamiento recurrido, en oposición a la apelación, alega, en lo que importa, que:

*"(...) La qüestió principal de la prova va ser l'expedient administratiu, la sol·licitud de certificació a Segur Caixa- Adeslas en relació a l'assegurança desenal i la pericial, mitjançant dictamen pericial aportat per la part recurrent.*

*Respecte l'assegurança desenal, com s'ha manifestat durant tot el procediment i en aquest escrit, en ella es mostra que el valor definitiu de l'edificació és de 4.593.053,72€ . En el document s'indiquen les partides incloses: "Total ejecución material (incluida urbanización), Beneficio industrial, Gastos Generales, IVA, Honorarios de Proyecto, Honorarios de Dirección facultativa, Otros Honorarios ingeniería, Geotécnico, etc), Honorarios del Organismo de Control Técnico, IVA de honorarios, Tasas y licencias."*

*La càrrega de la prova, correspon a la part recurrent d'acord amb l'art. 105 LGT 58/2003, i per tant, corresponia a la societat enervar la comprovació de valors efectuada per l'Ajuntament. Però la realitat, és que la part interessada en data*





15 / 23

posterior a la finalització de l'obra (10/03/21), estableix voluntàriament en l'assegurança desenal (08-08-21) que el cost final d'execució material de l'obra és de 4.593.053,72€. Respecte aquest import, l'Ajuntament va descomptar un 25% en concepte de despeses generals (13%), benefici industrial (6%) i en concepte d'honoraris i altres despeses excloses de la base imposable (6%), d'acord amb l'art. 131 RD1098/2001, i la part recurrent no ha acreditat que els imports descomptats hagin de ser majors, només ha indicat de forma genèrica que inclou imports addicionals que no haurien de formar part de la pòlissa, que altrament ha fet constar de forma voluntària i és més, presenta un document sense data, i signat i en via de recurs de reposició va presentar una "simulació de prepòlissa", que en res altera el contingut de la pòlissa realment subscripta, ni es fa modificar l'import si no era correcte.

Partint de la comprovació de valors realitzada per l'Ajuntament, i de l'import manifestat com a execució material de l'obra en l'assegurança desenal, Prohabit Onyar SL manifesta que l'import de l'execució material és de 2.057.651,60€, el que significa que la resta, 2.535.402,12€ es corresponen a despeses generals, benefici empresarial, honoraris i altres despeses excloses de la base imposable de l'ICIO. Això voldria dir, que el 44,80% del cost de l'obra correspondria a la seva execució material i que un 55,20% correspondria al cost d'altres despeses. Percentatge que no s'ha justificat ni en via administrativa, ni judicial, ni mitjançant el peritatge de part aportat i que no s'acosta a cap tipus d'estudi que es pugui consultar, com per exemple el Butlletí econòmic de la construcció. Fins i tot el propi Butlletí econòmic de la construcció del segon trimestre de 2021 (BEC núm. 326), en relació als preus d'elements i acabats s'estableix clarament que en els preus per m2 d'edificis acabats, el valor de l'assegurança desenal i Control Tècnic pot oscil·lar entre l'1,5% i el 3%, depenent de la complexitat tècnica de la construcció.

En el període de prova i després de varis requeriments a la companyia asseguradora, requerint un certificat on constin els imports que formen part de l'assegurança desenal, desglossant l'import total per conceptes, consta que SegurCaixa Adeslas va emetre certificat on s'indica literalment:

".. Els informem que les dades que consten en el Suplement d'Entrada en Cobertura de la Pòlissa, correspon a les dades facilitades per l'assegurat, degudament signades", en aquest document no es desglossa els imports i només indica que la suma assegurada es correspon amb l'import total del cost de les obres, i confirmar que el pressupost d'execució material és coincident en ambdós documents, és a dir es segueix sense justificar els imports.





16 / 23

*Respecte al dictamen pericial, es tracta d'un informe de part que no ha desvirtuat la comprovació de valors de l'Ajuntament. El perit es va limitar a indicar de manera genèrica una sèrie de despeses que es solien incloure en l'assegurança i que poden fer créixer el seu import (no aclarint de manera pràctica i clara quins costos es corresponen i quins no en l'assegurança desenal i en el cas concret) , però no justifica ni amb despeses concretes, ni amb imports que aquestes despeses puguin arribar a un 55,20% del cost i en canvi el cost de l'obra sigui d'un 44,80% del cost. Percentatge que insistim, no s'ha justificat ni en via administrativa, ni judicial, ni mitjançant el peritatge de part aportat i que no s'acosta a cap tipus d'estudi que es pugui consultar, com per exemple el Butlletí econòmic de la construcció. Fins i tot el propi Butlletí econòmic de la construcció del segon trimestre de 2021 (BEC núm. 326), en relació als preus d'elements i acabats s'estableix clarament que en els preus per m2 d'edificis acabats, el valor de l'assegurança desenal i Control Tècnic pot oscil·lar entre l'1,5% i el 3%, depenent de la complexitat tècnica de la construcció.*

*(...)"*

**TERCERO.** Que la eventual base imponible del ICIO estimada a la luz de valores consignados en póliza de seguro decenal admite perfectamente controversia, y puede ser desvirtuada, lo corrobora cuanto se razona en sentencia de esta Sala y Sección, de fecha 21 de enero de 2022 (rec. Sala TSJ 1107/2021 – rec. Sección 45/2021; ECLI: ES:TSJCAT:2022:387), a que convenientemente alude la apelante en su escrito de apelación. A tenor del FJº 4º de aquélla:

*"(...) el Ayuntamiento apelado habría tomado en consideración el coste total de la obra fijado en el seguro decenal de daños suscrito por la apelante; pero sin descontar los conceptos que no forman parte de la base imponible y que el art. 102 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales define en los siguientes términos:*

*" Artículo 102 Base imponible, cuota y devengo*

*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*





17 / 23

*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."*

*El Consistorio consideró que el detalle de gastos anexo a la póliza del seguro no merecía credibilidad alguna por haber sido elaborado por la ahora apelante y no venir acompañado de ningún signo de autenticación. Pero lo cierto es que, conforme a las estipulaciones del contrato, CORPEDIFICACIONES, S.L tenía la obligación de incorporar a la póliza esa relación, como parte integrante del seguro decenal y como elemento determinante de su eficacia.*

*Se trata, además, de una relación que obra en el expediente administrativo, a los folios 276 y 277.*

*En el folio 276 consta el certificado emitido por la aseguradora el 5 de mayo de 2016, en el que se hace constar la existencia de la póliza y el importe total asegurado, amén de advenir una relación adjunta (folio 277) en la que aparece el detalle de los diferentes conceptos (ejecución material, 5.933.557,73 euros), todo ello fechado a 3 de julio de 2014, con los sellos y firmas de tomador y aseguradora.*

*Se trataba, pues, de un documento que -sin perjuicio del acta de recepción de las obras y demás- cumplía los requisitos de rigor y no podía ser ignorado por el Ayuntamiento (...)"*

*Coincidimos con la apelante en que el juzgador de instancia ha valorado cuando menos desacertadamente (si no de forma arbitraria, o al menos con manifiesta falta de motivación bastante) el cuadro probatorio a su disposición en la instancia, que contribuyó a formar en muy buena medida el diligente proceder procesal de la recurrente en aquélla, al proponer prueba.*





Por lo pronto, se omite en sentencia que fue admitida a la recurrente prueba consistente en requerir de la aseguradora "Segur Caixa Adeslas" certificado en que consten los importes que forman parte del seguro decenal, desglosando el importe total por conceptos. En respuesta a la reiteración del requerimiento, obra en autos, en la instancia, la respuesta, a cuyo tenor, en la declaración del valor definitivo de la edificación, 2.057.651,60 euros (justamente la base en atención a la cual interesó la actora de la Administración devolución respecto a la cuota provisionalmente liquidada e ingresada, que tomó como referencia base ligeramente superior, al parecer, en concreto 2.144.725 euros –folio 3 del expediente administrativo-) correspondían a la ejecución material, y el importe restante a conceptos claramente excluidos de la base imponible del Impuesto (beneficio industrial, gastos generales, IVA, honorarios del proyecto, honorarios de dirección facultativa, honorarios de organismos de control técnico, honorarios de ingeniería y geotécnico, IVA de los honorarios, tasas y licencias). Tal cifra, en efecto declarada por el tomador del seguro, y cierta (en el sentido de indubitada, y aceptada por la compañía aseguradora al pactar la cobertura de riesgos), concuerda en todo caso exactamente con la resultante del valor declarado por el arquitecto autor del proyecto y director de las obras, Sr. Navarro Bartolomé, en que la recurrente basaba en vía administrativa su solicitud de devolución (que se consigna en la sentencia apelada, sin que ninguna parte discuta en su existencia), de fecha 8 de abril de 2021, obrante en el expediente administrativo (folio 9).

No entiende esta Sala cómo puede el juzgador de instancia negar valor al formulario de simulación prepóliza aportado por la recurrente, igualmente obrante en el expediente administrativo (folios 190 a 193), del que ya resultaba un valor de la construcción notoriamente inferior al considerado por la recurrida para liquidar en la resolución final del procedimiento de comprobación limitada, por tratarse de "documento elaborado por la propia recurrente", sin reparar en que la propia aseguradora remitió al órgano judicial,





19 / 23

a requerimiento propuesto por la misma parte, certificado que recoge el mismo valor declarado a efectos de aseguramiento en cuanto al concepto que para liquidar ICIO importa, y que abona el coste real y efectivo declarado por aquel arquitecto, pues coincide con él. Si de tomar el seguro como referencia se trata (y a fe que la Administración lo hace aquí para liquidar en procedimiento de comprobación limitada que se basa, exclusivamente, en partir del entero valor asegurado, para deducir de él porcentajes a tanto alzado), habrá de aceptarse que el valor declarado a efectos del mismo, por el estricto concepto de coste real y efectivo de ejecución material de la obra, es aquél en que se basa la solicitud de devolución, con intervención del arquitecto director de la obra, que es a su vez reflejo de las certificaciones de obra. Sin que deje de resultar paradójico, e incoherente, un proceder administrativo, avalado por la sentencia apelada, que acepta el valor total asegurado como correcto, y no por el contrario su desglose por conceptos, que incluye el atinente a la estricta base imponible del ICIO, igualmente declarado por el tomador del seguro al contratar y aceptado por la aseguradora, para recalcularlo (o desconocerlo, si se quiere, la Administración) por aplicación de los citados porcentajes.

No sólo eso: la misma parte recurrente, a fin de demostrar que la magnitud considerada a los efectos de cifrar la base imponible, tomando la Administración en su actuar impugnado el importe total consignado en el seguro decenal como "valor definitivo de la edificación", del que se descuentan en la liquidación litigiosa porcentajes a tanto alzado por conceptos que se reconocen incluidos en aquél y que no pueden integrar la base imponible del Impuesto (gastos generales, beneficio industrial, honorarios y otros gastos), y remisión parcial (e inmotivada estrictamente en cuanto tal en la liquidación recurrida) al Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, se valió en la instancia de prueba pericial, que, estimando el coste de ejecución material de una obra que los técnicos autores de la pericia visitan y comprueban por sí, ya en aplicación del índice de precios ITEC, ya de publicaciones del sector, alcanza un valor aproximado de aquel coste que se mueve en horquillas muy cercanas (apenas superiores en puntos





20 / 23

porcentuales inferiores a los dos dígitos, en el peor de los casos) al valor declarado a efectos de seguro decenal por tal concepto, y en atención al cual se solicitó devolución de parte residual de la cuota resultante de la liquidación provisional ingresada (3.474,23 euros, según la solicitud obrante al folio 9 del expediente administrativo).

De la citada pericial, no refutada suficientemente (en conclusiones en la instancia se limita el Ayuntamiento recurrido, aquí apelado, a tachar la pericial de parte de falta de objetividad e imparcialidad, *"atès que la llei només admet com a mitjà de comprovació de valors, entre altres, el previst a l'art. 57.1.e LGT, dictamen de pèrit de l'Administració que gaudeix d'imparcialitat i objectivitat"*), ni objeto de prueba de igual tenor y conclusiones divergentes por la parte recurrida, resulta ya la prueba incuestionable de que la base postulada por la recurrente (y nos referimos al valor declarado por el arquitecto director de la obra aludido, y que consta en el seguro decenal, de 2.057.651,60 euros) se ajusta al coste real y efectivo de la construcción, partiendo además de las certificaciones de obra (así lo declaró en vista el arquitecto técnico autor de la pericia de parte) en muy superior medida a la indiscriminada base de que parte la liquidación impugnada, que no se ha apoyado en comprobación alguna de la obra, ni en estudio que no pase por tomar el valor del seguro decenal incluyendo todo tipo de partidas no reconducibles a la base del Impuesto, por más que a las mismas se hayan practicado deducciones a tanto alzado que no pueden prevalecer sobre el inequívoco resultado de la completa prueba practicada en la instancia.

Nuevamente, no acabamos de entender (porque no lo razona suficientemente) por qué razón al juzgador a quo no ha convencido el resultado de la única prueba pericial practicada en la instancia, por más de parte que sea la misma, pues no lo ha sometido a ningún tipo de examen crítico, por mínimo que fuere aquél. El juzgador se limita a desacreditar la pericia por entender que la misma no es suficientemente justificada, razonable, y lógica, cuando, recordemos, la liquidación impugnada no ha hecho más que





21 / 23

tomar el valor total declarado a efectos de aseguramiento, sin reparar en el de ejecución material igualmente declarado a aquellos efectos, y a practicar al mismo deducciones a tanto porcentual alzado e injustificado.

La pericial, como ratificó el perito Sr. Guevara, uno de los dos autores de la pericia de parte, en vista, parte del examen del edificio y sus estancias, y del proyecto de obra, presupuesto con mediciones, y licencias; confirma que el proyecto corresponde a la realidad de la obra construida; y concreta tres valoraciones del coste de ejecución, las dos primeras por aplicación de bases de precios del ITEC (2.098.246,26 euros) y de publicaciones del sector (BEC y EMEDOS, 2.195.625,83 euros), y la tercera atendiendo ya a certificaciones de obra, aceptadas por contratistas y dirección facultativa (2.057.651,60 euros), que es, declaró el perito, la real de la construcción, avalada por la proximidad de las otras dos, en una horquilla mínima.

La pericial no la estimamos inhábil para formar convicción judicial de anulabilidad de la liquidación practicada, en la medida en que, con ser la única obrante en autos, confeccionada por sendos arquitectos, obedece a la comprobación in situ del inmueble, y de la total documentación relativa a su proceso constructivo, y proyecta sendas estimaciones de coste material de ejecución que se acercan a la postulada en la solicitud rubricada por el arquitecto director de la obra (folio 9 del expediente administrativo) con un diferencial en todo caso inferior a los 150.000 euros, donde la liquidación litigiosa supera la base imponible declarada diez veces más que aquél.

Dado que se postula el reconocimiento de situación jurídica individualizada, más allá de la anulación de la liquidación, estimamos oportuno cifrar la base imponible sobre la que liquidar el Impuesto, con la consiguiente parcial devolución de la cuota provisionalmente liquidada e ingresada, en la magnitud declarada por el arquitecto director de la obra, al folio 9 del expediente administrativo, en la medida en que la propia pericial de parte proyecta estimaciones de valor que la superan **en todo caso**.





22 / 23

Procede, en suma, la estimación de la apelación, en los términos del presente fundamento, que tendrán adecuado reflejo en el fallo de la presente.

**CUARTO.** Conforme a lo dispuesto en el art. 139.2 LJCA, no procede especial pronunciamiento en materia de costas de la presente apelación.

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

### FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Estimar la apelación promovida por la representación de "PROHABIT ONYAR, S.L." contra sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Gerona, de fecha 2 de abril de 2024, que revocamos.

Segundo. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "PROHABIT ONYAR, S.L." contra la desestimación de recurso de reposición contra liquidación de ICIO practicada por el Ayuntamiento de Gerona, en fecha 8 de abril de 2022, por razón de las obras verificadas en Trav. de la Creu, 10-14, cuya liquidación anulamos, reconociendo a la recurrente el derecho a la devolución a que dé lugar una liquidación del Impuesto que tome como base imponible, en tanto que coste real y efectivo de la construcción, la magnitud de 2.057.651,60 € .

Tercero. No hacer especial pronunciamiento en materia de costas.





23 / 23

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente.

