



Roj: STSJ MU 984/2016 - ECLI:ES:TSJMU:2016:984
Id Cendoj: 30030330022016100294
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Murcia
Sección: 2
Nº de Recurso: 284/2015
Nº de Resolución: 368/2016
Procedimiento: Recurso de Apelación
Ponente: LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA
Tipo de Resolución: Sentencia

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00368/2016

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

N56820

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA

G

N.I.G: 30016 45 3 2014 0100014

Procedimiento: AP RECURSO DE APELACION 0000284 /2015

Sobre: ADMINISTRACION LOCAL

De D./ña. HIDRO MANAGEMENT S.L.

Representación D./Dª. ALEJANDRO LOZANO CONESA

Contra D./Dª. AYUNTAMIENTO DE CARTAGENA AYUNTAMIENTO DE CARTAGENA, ENTE PUBLICO DEL AGUA DE LA REGION DE MURCIA

Representación D./Dª. MARIA ASUNCION MERCADER ROCA, REYES AZOFRA MARTIN

ROLLO DE APELACIÓN núm. 284/2015

SENTENCIA núm. 368/2016

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA**

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

Dª. Ascensión Martín Sánchez

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA nº. 368/16

En Murcia, a doce de mayo de dos mil dieciséis.

En el rollo de apelación nº. 284/2015 seguido por interposición de recurso de apelación contra la sentencia nº. 140/15, de 22 de junio, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 1 de Cartagena, recaída en el procedimiento ordinario 15/14, en cuantía de 1.592.203,79 €, en el que figuran como parte apelante Hydro Management, S.L., representada por Procurador Sr. Lozano Conesa y defendida por el Letrado Sr. Jiménez Díaz, y como partes apeladas el Ayuntamiento de Cartagena, representado por la Procuradora Sra. Mercader Roca y defendido por el Letrado Sr. Fernández Gómez, y el Ente Público del Agua de la Región de Murcia, representado por la Procuradora Sra. Azofra Martín y defendido por el Letrado Sr. Arnaldos Cascales, sobre Impuesto de Instalaciones, Construcciones y Obras.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. Leonor Alonso Díaz Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Presentado el recurso de apelación referido, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 1 de Cartagena lo admitió a trámite y después de dar traslado del mismo a las partes apeladas para que formalizaran su oposición, remitió los autos junto con los escritos presentados a la Sala, y acordó que quedaran los autos pendientes para dictar sentencia; señalándose para que tuviera lugar la votación y fallo el 29 de abril de 2016.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia apelada desestima el recurso contencioso administrativo formulado por Hydro Management, S.L. contra la resolución del Consejo Económico Administrativo del Ayuntamiento de Cartagena de 15 de noviembre de 2013 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº. 131/2013 interpuesta ante dicho Consejo confirmándose la validez del Decreto del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Cartagena de 20 de abril de 2012, que eleva a definitiva el Acta de Disconformidad resultante de la inspección 621149/2011/E por el Impuesto de Instalaciones, Construcciones y Obras (ICIO) en relación con la liquidación 11-44-528, al no concurrir causa de nulidad de pleno derecho y ser las resoluciones recurridas ajustadas a derecho.

La sentencia apelada rechaza en primer lugar la alegación referida a la exención del ICIO de las obras hidráulicas de las que son titulares las Comunidades Autónomas. Entiende el Juzgador de instancia, con base en la Ley 54/1997 (arts. 3, 34, 35 y Disposición Adicional Vigésimo Tercera) en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 13/2003, de 23 de mayo cuyo contenido reproduce, que en el caso enjuiciado la obra hidráulica que nos ocupa no goza de declaración de "obra hidráulica de interés general" encontrándose plenamente sometida a la legislación urbanística de aplicación y consecuentemente a la necesidad de concesión de licencia y sometimiento a gravamen. Tras explicar en qué consiste el ICIO y los requisitos para que se devengue, afirma que tales requisitos concurren en el caso enjuiciado, encontrándose legitimado el Ayuntamiento de Cartagena a los efectos de girar la preceptiva liquidación. Sigue diciendo que la actora no ha demostrado que la titularidad de la **desaladora** sea de la CARM, tratándose de una obra pública de titularidad privada; y a la vista del contrato de arrendamiento de planta **desaladora** e infraestructuras asociadas de construcción futura en el Valle de **Escombreras** suscrito entre Hydromanagement, S.L. y la Sociedad Anónima **Desaladora de Escombreras**, S.A, la obra realizada no es de titularidad de la CARM ni de ningún organismo adscrito a ella, sino de una entidad mercantil que concertó con la sociedad mercantil dependiente de la CARM, **Desaladora de Escombreras**, S.A., un contrato de arrendamiento con opción de compra. La apelante suscribe un contrato de llave en mano con TEDAGUA, S.A. para construcción de la una **desaladora** y sus canalizaciones que, una vez han sido construidas, arrienda a **Desaladora de Escombreras**, S.A. para su gestión y explotación. Y concluye que la obra no es propiedad de la CARM, sino de la mercantil Hydro Management, S.L. Por lo que no es de aplicación la doctrina contenida en la sentencia de esta Sala de 28 de marzo de 2011.

En segundo lugar, con base en el art. 36 LGT, 101.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y en la sentencia del TS de 18 de septiembre de 1999, entiende que en el caso enjuiciado Hydro Management, S.L. solicita la licencia constando como promotor y titular de las licencias en los contratos aportados; por tanto, es ella la que figura como dueña de la obra e instalación al haber sido quien ha soportado los gastos y costes de su realización. Ha solicitado las distintas licencias de obra haciendo

frente a las distintas liquidaciones del ICIO. Por lo que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente frente a la Administración Tributaria.

No advierte la sentencia apelada contradicción alguna en el incremento de la Base Imponible basada, dice la apelante, en la aplicación analógica de lo resuelto por la Jurisprudencia a propósito de los parques eólicos, contraviniendo lo dispuesto en el art. 14 LGT, sino que nos encontramos ante la interpretación jurisprudencial en relación a la base imponible del ICIO. Cita al respecto la sentencia de esta Sala nº 919/2012, así como la sentencia de TS de 15 de febrero de 2013. Por lo que entiende que la doctrina legal ya fijada permitiría abarcar también supuestos de hecho como el que ahora se enjuicia.

En relación con la exclusión pretendida por la actora, dice la Juez de instancia, que ha de partirse del art. 102.1 LHL, cuyo contenido reproduce, así como la jurisprudencia al respecto, llegando a la conclusión de que si bien se excluyen de la base imponible del ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, contruidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras o urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada. Sigue reproduciendo la sentencia la doctrina jurisprudencial al respecto, y concluye que se han de incluir en la base imponible aquellos elementos inseparable de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no solo del presupuesto de la obra, sino también de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige. Y en el caso que nos ocupa, los equipos instalados, filtros, equipos de osmosis, válvulas, ultrafiltración, etc., detallados en el Anejo al Proyecto de Planta **Desaladora** de agua de mar presentado para obtener la preceptiva licencia de apertura de instalaciones, se encuentran incluidos en el proyecto y forman una instalación única funcional, siendo necesarios y encontrándose integrados en el conjunto como unida funcional de la instalación.

En cuanto a la alegación de que el Consejo confirma la liquidación a pesar de que esta incurre en grave vicio procedimental al revisar la primera liquidación al margen de lo dispuesto en la Ley 30/92, la sentencia apelada, tras reproducir el art. 103 TRLHL, dice que la Administración ha tenido en cuenta la información suministrada por la empresa TEDAGUA que determinó las cantidades referidas a las obras del proyecto, y en base a las cuales la Corporación Municipal procedió a girar liquidación definitiva del ICIO. Añade que la **desaladora** y la red de distribución conforman dos obras distintas, lo que no afecta a la liquidación practicada ya que en la determinación del coste de distribución de dicha red se tuvieron en cuenta los datos suministrados por TEDAGUA; considera correcta, pues, la inclusión en la base imponible del ICIO del importe de la red de distribución. La planta **desaladora** y la red de distribución requieren licencias distintas y específicas; son obras funcionalmente distintas pero complementarias; y el propio sujeto tributario les da un tratamiento conjunto al contratar la ejecución de ambas obras a la misma empresa constructora, no advirtiéndose separación de facturación.

Por último, en cuanto a la minoración del importe de los equipos electromecánicos en 1.581.504,68 € al existir un error por haberse duplicado, dice la sentencia que no se cuenta con elementos de juicio suficientes para poder entrar a valorar el citado error al no contar con documentos contables de corrección o ajuste que acrediten la alegación de la recurrente.

La apelante basa su recurso en los siguientes fundamentos:

1.- El incremento de la base imponible que el Juzgado de lo Contencioso-administrativo ha confirmado se fundamenta sobre la aplicación analógica de lo resuelto por la Jurisprudencia a propósito de los parques eólicos, aun tratándose de instalaciones que no guardan similitud alguna y contraviniendo lo dispuesto en el art. 14 de la LGT.

En primer lugar, entiende que entre los parques eólicos y fotovoltaicos y las desaladoras no existe identidad de razón ni similitud que justifique la analogía que se ha establecido. Atendiendo a las normas reguladoras del ICIO (art. 100.1 LRHL y art. 2.1 de la Ordenanza reguladora del ICIO del Ayuntamiento de Cartagena), ve evidente que ninguna de las dos normas se refiere a los equipos a instalar sobre la obra como parte del hecho imponible; pues el ICIO se refiere al ámbito inmobiliario; lo que viene confirmado por la Ley del Suelo de la Región de Murcia. Lo que produce la transformación del suelo es la obra, en tanto que la instalación de los equipos no genera modificación de la estructura del suelo que no hubiese ya producido la obra. La fabricación de equipos es una actividad industrial que, por lo general, se realiza fuera del término

municipal en el que han de instalarse los equipos. Por lo que carece de sentido gravar el coste de fabricación de los equipos. Añade que la omisión del legislador al no hacer referencia a los equipos, no puede suplirse acudiendo a un procedimiento de aplicación analógica, dando al caso una solución jurisprudencial prevista para un supuesto que no guarda identidad con el que nos ocupa. La sentencia del TS de 14 de mayo de 2010 se refiere a los parques eólicos, y ha de limitarse su alcance a esos supuestos, sin que quepan analogías que lleven el hecho imponible más allá de sus términos. Por lo que la sentencia apelada ha realizado una aplicación analógica de la doctrina legal sostenida por el TS a un supuesto no contemplado ni en la Ley ni en la Jurisprudencia. En el presente caso se carece de cualquier caracterización legal de las desaladoras que permita afirmar su naturaleza jurídica como un bien complejo; no hay previsión alguna al respecto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en particular en el art. 8 de la misma, en el que las desaladoras no figuran entre los bienes de características especiales. Y tampoco existe ninguna otra calificación legal que las caracterice como un todo unitario en el que se integren la construcción y los equipamientos. Materialmente, dice, también existen diferencias que justifican una respuesta distinta del ordenamiento a unos y otros. Y en concreto, dice, la obra civil en los parques eólicos se reduce a la mera cimentación de los soportes sobre los que se instalarán los aerogeneradores, que tienen un valor muy superior al de la obra sobre la que se instalan, en una proporción muy alejada de la que existe en nuestro caso entre la obra civil y equipos que es prácticamente del 50% para cada uno de los elementos.

Insiste en que la analogía se halla prohibida cuando tiene por objeto extender más allá de sus límites el ámbito del tributo, todo ello con referencia al art. 4.1 del Código Civil, al art. 14 de la LGT, y a la jurisprudencia del TS aplicable en este punto.

2.- La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, no referida a instalaciones singularísimas, identifica la base imponible del impuesto con la obra civil, excluidas las instalaciones. Cita al respecto la sentencia de la Sala Tercera del TS de 17 de noviembre de 2005 que determina la base imponible del Impuesto a partir de lo establecido en el art. 102 del RDLeg. 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Y concluye que no tratándose de construcciones identificadas como bienes de características especiales, ha de estarse a la jurisprudencia que se cita, de acuerdo con la cual el hecho imponible no puede extenderse a los equipos ni la base imponible del Impuesto puede incluir el coste de los citados equipos.

3.- Singularidad de los equipos respecto de la obra civil. Ha de distinguirse entre el coste de lo instalado y el coste de la instalación. Y no existe duda de que el coste de la instalación, entendida como incorporación física o material del equipamiento a la obra, forma parte de la base imponible del ICIO. Pero cuando nos referimos al coste del equipamiento instalado, la jurisprudencia obliga a determinar si el equipamiento tiene o no identidad o singularidad propia. Entiende que en este caso tal equipamiento electromecánico sí tiene identidad propia, por lo que su coste no puede incluirse en la base imponible del ICIO. Detalla que esta cualidad la tiene el equipamiento electromecánico (equipo de ósmosis, equipos de ultrafiltración, equipos de control, centro de transformación y válvulas), cuyo coste global asciende a 39.154.749 €, sin que se incluyan los costes de instalación del equipamiento. Tales elementos, añade, son singulares, y tienen identidad propia, pues están fabricados por proveedores externos, distintos del constructor de la planta **desaladora** y debidamente identificados. Son elementos que una vez fijados o ensamblados, pueden ser también desinstalados y sustituidos. Cita al respecto la sentencia del TSJ de Navarra de 19 de julio de 2010. Por lo que la conclusión no puede ser otra que la exclusión del coste del equipamiento a la hora de fijar la base imponible del ICIO.

4.- La sentencia apelada confirma la liquidación a pesar de que esta incurre en un grave vicio procedimental al revisar la primera liquidación al margen de lo dispuesto en la Ley. Lo actuado por el Ayuntamiento supone una liquidación nueva con criterios distintos a lo que el propio Órgano de Gestión Tributaria había utilizado para practicar las liquidaciones provisionales en la que se incluyen en el hecho imponible y en la correspondiente base imponible un elemento nuevo que la Administración no había tenido en cuenta en las actuaciones anteriores. La Administración no ha realizado comprobación alguna ni obtenido ningún dato que no conociese en el momento de hacer la primera liquidación; y no ha hecho comprobación alguna sobre la supuesta desviación del coste real y efectivo sobre el presupuesto previo, que es lo que se prevé en el art. 103.1 LHL como circunstancias desencadenantes de la liquidación definitiva. Ha aprovechado la publicación de una sentencia que creía favorable a sus intereses para iniciar un procedimiento de revisión al margen de las previsiones legales en torno a la revisión de actos de la Administración. Y solo mediante el procedimiento de revisión de oficio y declaración de lesividad pueden ser revisados dichos actos, de conformidad con los arts. 217 y 218 LGT.

5.- Exclusión del coste de los equipos instalados sobre la red de distribución. En la sentencia el Juzgado ha incluido el coste de los equipos en su totalidad, a pesar de que en el expediente administrativo figura

claramente diferenciado el coste de los equipos correspondientes a la planta y a la red. No se puede admitir que todo, planta **desaladora** y red de distribución, puedan incluirse en una única liquidación por apelación a un principio de eficiencia. Si la Administración entendió que debía liquidar todo, debió hacerlo con especificación de las cuotas correspondientes a planta y red, en línea con la documentación que sirvió de soporte para practicar la liquidación.

6.- El importe del coste de los equipos electromecánicos debe minorarse en 1.581.504,68 € puesto que existía un error en la valoración de los mismos. La comprobación que la Inspección ha llevado a cabo en este sentido se ha limitado a tomar la cifra que le había ofrecido TEDAGUA en su escrito de 28 de octubre de 2011 sobre el coste de los equipos instalados (39.154.749 €). Pero mediante un posterior escrito de TEDAGUA está acreditado que en la determinación de dicha cantidad (coste de los equipos instalados), se había cometido un doble error: haberse duplicado el coste correspondiente a las bombas y motores de captación de agua del mar, y en la red de distribución la cifra que figura en el escrito de 28 de octubre de 2011, comprende los equipos instalados sobre el tramo de red que discurre por el término municipal de Cartagena, y parte de otros equipos montados en tramos que atraviesan otros términos municipales. Por lo que procede modificar la base imponible en 1.581.504,68 € con la consiguiente repercusión en la cuota tributaria. Basándose para ello en el art. 220 LGT que permite a la Administración rectificar los errores materiales, de hecho o aritméticos, en cualquier momento de oficio o a instancia del interesado.

El Ayuntamiento de Cartagena se opone al recurso de apelación por los siguientes motivos:

1.- Sobre la supuesta extensión analógica del hecho imponible por aplicación de doctrina jurisprudencial referida a los parques eólicos, olvida la apelante invocar posteriores sentencias del TS como la de 15-2-15 , o la sentencia de esta Sala nº. 919/2012 , de 29 de octubre; atendiendo a las cuales no puede hablarse de extensión analógica. De la doctrina emanada de tales sentencias se ha de tener en cuenta el carácter de inseparable de los elementos que queden incorporados a la instalación, y la necesidad de su existencia para que pueda ser concedida la licencia de obras o urbanística.

2.- Sobre la exclusión pretendida por la actora de las instalaciones, y la singularidad de los equipos respecto de la obra civil, se adhiere al concepto de inseparabilidad funcional de la resolución del Consejo Económico-administrativo y de la sentencia apelada, reiterando los mismos argumentos que estas.

3.- Sobre que la liquidación presenta un grave vicio procedimental al revisar la primera liquidación al margen de lo dispuesto en la Ley, aclara el Ayuntamiento que la liquidación que le fue girada deriva del acta de disconformidad cuya habilitación legal se encuentra en el art. 103 TRLHL. No hay tal revisión, sino el resultado previsto en la normativa del impuesto, de modificación de la base imponible previamente cuantificada sobre los datos presentados por el obligado, una vez finalizada la obra. Y esta modificación se ha de efectuar por el correspondiente Órgano de acuerdo con lo previsto en el referido precepto, conforme al coste real y efectivo, para lo cual la inspección se ha limitado a emplear los criterios jurisprudenciales. Añade que en la base el ICIO se ha tenido en cuenta exclusivamente la información suministrada por TEDAGUA, que ha sido la constructora de la obra. Esta empresa reconoce la existencia de modificaciones al proyecto incluidas en el precio total del contrato, e identificó cuáles han sido las cantidades referidas a las obras del proyecto emplazadas en este término municipal: 30.882.000 € por importe de ejecución material de la obra civil y los montajes electromecánicos, excluidos los equipamientos electromecánicos, ingenierías, trabajos de puesta en marcha, gastos generales y beneficio industrial; y 39.154.749 € por los equipos de ósmosis inversa, ultrafiltración, carbón activo, centro de transformación, líneas de alta y baja tensión, equipamiento de control, piezas especiales, válvulas y otros, no incluyendo los coste de instalación de dicho equipamiento.

4.- Sobre la exclusión del coste de los equipos instalados sobre la red de distribución, ha de entenderse que pese a que la planta **desaladora** y la red de distribución sean obras distintas, son complementarias; y el propio obligado les da un tratamiento conjunto al contratar la ejecución de ambas obras a la misma empresa. Y el hecho de que no se desglose el coste de cada una de ellas se debe a una simple razón de eficiencia en la actuación de liquidación.

5.- Sobre la minoración del coste de los equipos electromecánicos al existir un error en la valoración de los mismos, dice el Ayuntamiento que la documentación contable tenida en cuenta es la aportada por TEAGUA referida tanto a la obra civil como a la instalación de los equipamiento, ascendiendo el coste a 70.036.749 €. Y lo anterior en nada se contradice en la sentencia apelada cuando manifiesta que no procede la minoración en la base imponible respecto del coste, al amparo de un nuevo certificado presentado por TEAGUA en la vía económico-administrativa sin mayor demostración documental o contable y en contra de lo certificado por ellos mismos en el procedimiento inspector. Tampoco realizó la actora alegaciones ni aportó nueva documentación

cuando se le puso de manifiesto el expediente administrativo. Por lo que no hay elementos suficientes para efectuar la revisión del cálculo de la base imponible.

El Ente Público del Agua de la Región de Murcia, personado como apelado, no ha presentado escrito de oposición.

SEGUNDO.- Se aceptan los hechos y fundamentos de Derecho de la sentencia apelada en cuanto no se opongan a los de la presente.

Es sabido que el objeto del recurso de apelación está constituido por la sentencia apelada. Es esencial por tanto hacer una crítica de la misma, rebatiendo sus argumentos para que dicho recurso pueda prosperar. Como señala la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 1998 y 22 de junio de 1999 , el recurso de apelación tiene por objeto la depuración de un resultado procesal obtenido en la instancia, de tal modo que el escrito de alegaciones del apelante ha de contener una crítica de la sentencia impugnada que es la que debe servir de base para la pretensión sustitutoria del pronunciamiento recaído en primera instancia.

Por otro lado, la jurisprudencia (sentencias de 24 de noviembre de 1987 , 5 de diciembre de 1988 , 20 de diciembre de 1989 , 5 de julio de 1991 , 14 de abril de 1993), ha venido reiterando que en el recurso de apelación se transmite al Tribunal "ad quem" la plena competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas, por lo que no puede revisar de oficio los razonamientos de la sentencia apelada, al margen de los motivos esgrimidos por el apelante como fundamento de su pretensión, que requiere la individualización de los motivos opuestos, a fin de que puedan examinarse dentro de los límites y en congruencia con los términos en que ésta venga ejercitada, sin que baste con que se reproduzcan los fundamentos utilizados en la primera instancia, puesto que en el recurso de apelación lo que ha de ponerse de manifiesto es la improcedencia de que se dictara la sentencia en el sentido en que se produjo. Por lo tanto los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso, ello sin perjuicio claro está de recordar que el recurso de apelación es un "novum iudicium" (Sentencia del TC 1998\101, de 18 de mayo), que permite la revisión "ex novo" de los hechos y de las pruebas practicadas y, por consiguiente, valorar aquellos y éstas en conciencia, pudiendo llegar a un pronunciamiento contrario al efectuado en la instancia (auto del TC 122/98, de 1 de junio y las varias sentencias del propio TC que allí se citan). Como sostiene el Tribunal Supremo, el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para resolver y decidir todas las cuestiones planteadas en la primera instancia, lo que significa un examen crítico de la sentencia apelada, para llegar a la conclusión de si se aprecia o no en ella la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, "...la indebida o defectuosa apreciación de la prueba..." o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada (STS de 17 de enero de 2000).

Alega en primer lugar la recurrente que el incremento de la base imponible se ha fundamentado en la aplicación analógica contraviniendo lo dispuesto en el art. 14 LGT . Sin embargo, ello no es cierto puesto que lo que ha hecho la sentencia apelada es atender a los pronunciamiento del Tribunal Supremo, entre otras en sentencia de 14 de mayo de 2010 dictada en interés de ley, que se ha pronunciado precisamente sobre la base imponible del ICIO, e interpretando y teniendo en cuenta esta y otras sentencias, precisamente porque no basta con aplicar sin más una u otra, puesto que es variadísima la tipología de las instalaciones u obras, ha realizado un examen de los elementos que deben incluirse atendiendo a la interpretación jurisprudencial. Pero no podemos olvidar que el Tribunal Supremo ha venido dando una adecuada respuesta a los problemas planteados en relación con la base imponible del ICIO, y a la estrecha conexión entre el ICIO y la licencia urbanística de obras, excluyendo de la base imponible del ICIO el coste de equipos, maquinarias e instalaciones, construidos fuera de la obra que se incorporen a la misma y no necesiten licencia urbanística o de obra. Pero no pueden excluirse cuando se coloquen como elementos técnicos inseparables de la misma, cuando sean integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras o urbanística, o cuando carezcan de identidad propia.

Comparte esta Sala, como así lo ha manifestado entre otras muchas en sentencia núm. 944/10, de 29 de octubre (RA 145/810), el criterio de la Juzgadora de instancia según el cual el equipamiento electromecánico debe incluirse, puesto que el equipo de ósmosis, de ultrafiltración, de control, centros de transformación y válvulas, forman parte del proyecto, de forma inseparable, como puede apreciarse en el expediente administrativo (folios 159 y ss.), incorporándose de modo estructural a la planta **desaladora**. Y los elementos electromecánicos deben incluirse en la base imponible puesto que dotan a la obra de las

características básicas para su funcionamiento, siendo secundario que los elementos sean o no sustituibles o desmontables. No olvidemos que la propia parte actora, al describir el objeto del proyecto, decía textualmente que *"el presente proyecto, desarrolla y recoge el diseño de una planta de tratamiento de agua de mar por el procedimiento de ósmosis inversa"*. Y no se ha practicado en el expediente administrativo, ni en vía judicial ni en esta Sala, prueba pericial alguna que acredite que esos elementos o maquinaria eran absolutamente independientes de la funcionalidad de la **desaladora**, sino que se ha limitado la apelante a impugnar la inclusión de los equipos electromecánicos en la base imponible del ICIO sin mayores argumentos. Ciertamente que no existe identidad de la **desaladora** con los parques eólicos y fotovoltaicos, ni tampoco consta que los haya identificado la sentencia apelada, sino que lo que esta ha recogido es el criterio jurisprudencial respecto a la inseparabilidad funcional y necesidad de su existencia para que pueda obtenerse la correspondiente licencia, para incluir aquellos equipos, máquinas e instalaciones en la base imponible del ICIO.

TERCERO.- No es cierto que se haya producido un vicio procedimental al revisar la primera liquidación al margen de lo dispuesto en la Ley. Como señala la sentencia apelada, el art. 103 del TRLHL establece textualmente 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*. Por tanto, la modificación de la base imponible se ha hecho tras la comprobación de los datos presentados por el obligado tributario una vez finalizada la obra, teniendo en cuenta además, como puede apreciarse en el expediente administrativo, la información que le ha sido suministrada por la empresa constructora de la obra, que manifiesta que hubo modificaciones al proyecto, y que, como señala el Ayuntamiento, TEDAGUA ha identificado, a requerimiento de la inspección, cuáles han sido las cantidades referidas a las obras del proyecto emplazadas en el término municipal de Cartagena. La liquidación provisional practicada por el Ayuntamiento estaba justificada por la concesión de licencia, sin perjuicio de lo que pudiera resultar de la liquidación prevista en el citado artículo que habilitaba al Ayuntamiento para la práctica de la liquidación definitiva una vez concluida la obra y de acuerdo con su estado real. Y esto es lo que hizo. Considerando que el equipamiento electromecánico constituía una unidad funcional con el resto de la obra, se apoyó en los datos existentes en la licencias de obras y de actividad presentadas para girar la liquidación definitiva. Por lo que nada puede objetarse, pues siguiendo el mandato de la Ley, no se trata tanto de determinar la base imponible del impuesto como de comprobar si la base imponible fijada para practicar la liquidación provisional se corresponde con el coste real y efectivo de la obra ejecutada; por ello, si para realizar la liquidación provisional se tomó en consideración el presupuesto de ejecución presentado por la interesada, parece lógico que la liquidación definitiva se realice mediante la comprobación correspondiente a la real ejecución de las partidas presupuestadas, adicionando aquellas que, aunque no estuvieran previstas en dicho presupuesto, finalmente se hubieran ejecutado. Se trata en definitiva de comprobar la corrección de la base imponible declarada en la liquidación provisional con la obra realmente realizada.

Tampoco puede objetarse nada a lo resuelto en la sentencia respecto a la inclusión del equipamiento en las redes de distribución, puesto que no ha acreditado la parte actora que el girarlas de forma conjunta, atendiendo al tratamiento conjunto que les da el propio obligado tributario, haya supuesto una variación respecto a las liquidaciones, de haberse practicado de forma separada.

Cuestión distinta es la minoración del coste de los equipos electromecánicos por existir un error en la documentación aportada por la propia empresa TEDAGUA, puesto que precisamente el cálculo de la base imponible tenido en cuenta por la Administración se ha hecho con la información que le fue suministrada por esta empresa, entendemos que el documento nº 8 que contiene el nuevo escrito aportado por la empresa constructora, acredita suficientemente que en la determinación del coste de los equipos instalados existe un error en el escrito que aportó el 28 de octubre de 2011, no se trata de un error en la valoración de los mismos, sino que lo que manifiesta es que se duplicó el coste correspondiente a las bombas y motores de captación de agua del mar de la Planta, y en el equipamiento de redes de distribución habían incluido equipos montados en tramos que atraviesan otros términos municipales. Por tanto, si los escritos de TEDAGUA fueron, según señala el propio Ayuntamiento, los que sirvieron para la fijación de la base imponible definitiva, es evidente que si la propia TEDAGUA presenta un escrito explicando que había incurrido en un error en la primera cifra facilitada, debe tenerse en cuenta esta última certificación, pues de otro modo se acogerían los datos suministrados cuando favorecen la posición del Ayuntamiento, y no, en cambio, cuando le son desfavorables. Razones de coherencia imponen en consecuencia que se minoren los costes de los equipos electromecánicos en 1.581.504 €, por lo que el coste total de los equipos a tener en cuenta será el de 37.573.244,32 €.



CUARTO.- En razón de todo ello procede estimar parcialmente el recurso de apelación, debiendo reducirse la base imponible del ICIO en 1.581.504 €, sin que haya lugar a imposición de las costas de esta instancia (art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE **NO** S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso de apelación interpuesto por Hydro Management, S.L. contra la sentencia nº. 140/15, de 22 de junio, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 1 de Cartagena , recaída en el procedimiento ordinario 15/14, que se anula y deja sin efecto únicamente en cuanto deberá minorarse la base imponible del ICIO en 1.581.504 €, por lo que el coste total de los equipos a tener en cuenta será el de 37.573.244,32 €, manteniendo invariable el resto de pronunciamiento que contiene la sentencia apelada; sin costas.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

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