



Roj: **STSJ AND 12096/2024 - ECLI:ES:TSJAND:2024:12096**

Id Cendoj: **41091330032024100684**

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

Sede: **Sevilla**

Sección: **3**

Fecha: **03/07/2024**

Nº de Recurso: **998/2022**

Nº de Resolución: **697/2024**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **MARIA JOSE PEREIRA MAESTRE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN SEVILLA.

SECCIÓN TERCERA.

RECURSO DE APELACIÓN Nº 998/2022.

SENTENCIA num 697/24

Illtmos. Sres. Magistrados

Don Victoriano Valpuesta Bermúdez. Presidente.

Dña. María José Pereira Maestre.

Don Juan María Jiménez Jiménez.

En la ciudad de Sevilla, a 3 de julio de 2024.

La Sala de lo Contencioso- Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ha visto el recurso de apelación tramitado en el registro de esta Sección Tercera con el número 998/2022, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE CARTAYA (Huelva) representado por la Procuradora D^a María Luisa Torres Toronjo, contra la sentencia de dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Huelva en el procedimiento seguido con el número 198/2020; habiendo presentado escrito de oposición al recurso de apelación la entidad HUERTO SOLAR EL SORBIJO- SACRISTAN 9 SC, representada por el Procurador D. Enrique Hinojosa de Guzman Alonso, al tiempo con Adhesión al mismo. Ha sido ponente la Ilma. Sra. Dña. María José Pereira Maestre, que expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO.-Por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Huelva en el procedimiento seguido con el número 198/2020 se dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor: "Que debo estimar y estimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 15/06/2020, desestimatorio del recurso de reposición formulado frente a la liquidación nº 190008199 derivada del procedimiento de comprobación limitada por el concepto de prestación compensatoria en suelo no urbanizable, aprobada por Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 2/06/2019 . que se declara no AJUSTADO A DERECHO y sin efecto . Se imponen a la demandada las costas procesales causadas con el límite expresado en el fundamento de derecho quinto."

SEGUNDO.-Contra dicha sentencia se formuló recurso de apelación por el AYUNTAMIENTO DE CARTAYA (Huelva), representado por la Procuradora D^a María Luisa Torres Toronjo, contra la sentencia de dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Huelva en el procedimiento seguido con el número 198/2020; habiendo presentado escrito de oposición al recurso de apelación la entidad HUERTO SOLAR EL SORBIJO- SACRISTAN 9 SC, representada por el Procurador D. Enrique Hinojosa de Guzman Alonso, al tiempo



con Adhesión al mismo; ambas partes en razón a las alegaciones que en tal escrito se contienen, dadas aquí por reproducidas en aras de la brevedad; y admitido a trámite, tras lo cual se acordó elevar a la Sala las actuaciones.

TERCERO.-En la tramitación del presente recurso de apelación se han observado todas las prescripciones legales, salvo determinados plazos procesales, por acumulación de asuntos ante la Sala; habiéndose señalado para votación y fallo el día de hoy.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.-La resolución administrativa objeto de impugnación es el al Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 15/06/2020 desestimatorio del recurso de reposición formulado frente a la liquidación nº 190008199 derivada del procedimiento de comprobación limitada por el concepto de prestación compensatoria en suelo no urbanizable, aprobada por Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 2/06/2019.

La sentencia de instancia, descartada la prescripción del derecho de la administración, procede a examinar el motivo aducido por la entidad recurrente en cuanto a la imposibilidad de practicar una nueva liquidación con fundamento en un cambio de criterio jurídico. Y dice así:

"**TERCERO.**- (.....)

Alega en este sentido que tras otorgar la licencia de obras, por el Ayuntamiento se procedió a la emisión en 13/02/2019 de dos liquidaciones por el concepto de "prestación compensatoria" por importes de 17.587,02€ y 12.285,38€ correspondientes, una al Proyecto de Ejecución del Huerto Fotovoltaico y la otra al Proyecto de Instalación de Evacuación de Redes de Baja y Media Tensión. Obran ambas liquidaciones, así como las cartas de pago en el documento 12 del E.A. y en los Exp. Licencia de Obras nº 09/08 y 39/08 de la ampliación.

Posteriormente, con fecha 27/08/2018 incoa un expediente de comprobación limitada con arreglo a los artículos 136 y ss de la Ley General Tributaria , expediente nº 3385/2018 en que se emitió propuesta de liquidación provisional a la hoy recurrente por importe de 1.291.583,27 euros, y siendo que la parte al no ser titular de los 21 huertos solares a que refería el expediente, sino de uno solo lo puso de manifiesto en trámite de alegaciones, que fueron estimadas por el Ayuntamiento en resolución de 17/12/2018 anulando la liquidación practicada.

Con fecha 18/12/2018 se dio inicio a un nuevo expediente en el que se emite nueva liquidación provisional por importe 55.08592 euros en cuyo acuerdo de inicio se lee. "(...) La cuestión relativa a los conceptos que entran en la base imponible del ICIO y por analogía a las tasas urbanísticas para el otorgamiento de licencias y en consecuencia, para el cálculo de la prestación compensatoria en proyectos de Parques Eólicos y Plantas Solares Fotovoltaicas ha sido resuelta por: Sentencia del Tribunal Supremo de Fecha 14 de mayo de 2010, la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el fallo de dicha Sentencia, de la que ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, fija la siguiente doctrina legal: (...) "(..) En consecuencia procede formalizar propuesta de liquidación a la entidad HUERTO SOLAR SORBIJO SACRISTÁN 9 S.C. con CIF J-85169100 en la que se determina or diferencia la obligación de proceder al ingreso de partidas complementarias en relación a la liquidación de la prestación compensatoria objeto del presente procedimiento, ingreso de derecho público que ha sido autoliquidado declarando una base imponible en la que únicamente se toman en consideración las partidas que forman parte nominalmente del concepto obra civil, debiéndose haber imputado el resto de partidas detalladas en el proyecto, ya que según la literalidad del artículo 52 de la LOUA y la sentencias del Tribunal Supremo expuesta en el punto segundo de este escrito, la prestación compensatoria en suelo no urbanizable tiene por objeto gravar los actos de edificación, construcción, obras o instalaciones no vinculados a la explotación agrícola, pecuaria, forestal o análoga, en suelos que tengan el régimen del no urbanizable (...)"

Alega la recurrente que el cauce de comprobación empleado (arts 136 y ss LGT) no permite emitir una nueva liquidación cuando no es consecuencia de la comprobación realizada. Y dicha comprobación conforme al art 136,1 LGT se limita a hechos , actos , elementos , actividades , explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

Es este caso se acude al procedimiento de los arts. 136 y ss LGT no para comprobar datos sobre los conceptos que integran la base imponible de la prestación que nos ocupa, sino para incluir partidas que , previstas en el proyecto que obtuvo licencia de obras en 2008, la administración decidió en su momento, no incluir en las liquidaciones practicadas (docs 10 a 12 del expediente) practicada pese a conocer la realidad de las partidas correspondientes por figurar en el proyecto. Así las cosas y atendido lo que resulta del propio acuerdo de inicio del expediente de comprobación, es lo cierto que ésta comprobación, se debió a que la STS de 14/05/2010 aclara definitivamente , en relación con la Base imponible del ICIO en ejecución de proyectos relativos a parques eólicos por la administración, las partidas que , además de la obra civil, procedía incluir . No cabe ahora emitir nueva liquidación, sin acudro a los cauces establecidos para la modificación de la primera, por un mero cambio



de criterio, conforme la cual se consideran ahora susceptibles de ser incluidas en la base imponible, partidas que ya conocía la administración a través del proyecto que obtuvo la licencia de obras en 2008.

En esta línea la Sentencia del TSJA 438/2016, de 22 de febrero, en un supuesto de impugnación de liquidación definitiva del ICIO y la prestación compensatoria por uso y aprovechamiento de suelo no urbanizable, acoge el criterio del juzgador de instancia que señalaba: "De las sentencias extractadas -salvo la última, todas ellas citadas en la demanda-, se puede concluir lo siguiente: en fase de liquidación definitiva la Administración debe comprobar si el coste previsto en cada una de las partidas del presupuesto que se tuvieron en cuenta para girar la liquidación provisional se corresponde finalmente con el coste en que realmente se ha incurrido en cada partida, es decir, si una vez finalizada la obra los costes declarados en la provisional se han producido efectivamente o han sido mayores, modificando en consecuencia la liquidación provisional y reclamando o reintegrando al obligado tributario el pago de la diferencia, pero lo que en ningún caso podrá la Administración es utilizar la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional. Y eso es precisamente lo que hace el Ayuntamiento de Aldeire que, sin basarse en un incremento de los costes reales respecto de los presupuestados en las partidas tenidas en cuenta en la liquidación provisional, gira una liquidación definitiva sensiblemente superior a la provisional por incluir en ella partidas previstas en los presupuestos que no fueron consideradas al dictar la liquidación provisional, y ello, única y exclusivamente, por un cambio de criterio jurídico amparado en la nueva doctrina jurisprudencial. (...) En la gestión de esta prestación compensatoria no se prevé, como sí sucede con el ICIO, la práctica de una liquidación provisional seguida, una vez finalizadas las obras, de una liquidación definitiva. Por lo tanto, una vez liquidada dicha prestación compensatoria en el momento de su devengo, es decir, con el otorgamiento de la licencia, la única posibilidad de modificar la liquidación es, dentro de los límites de la prescripción, mediante el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT (RCL 2003, 2945), con el importante límite impuesto por el artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, según el cual en los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación, que tendrá carácter provisional, si bien la "Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución".

En nuestro caso, la segunda liquidación que se practica a través del procedimiento de comprobación de los artículos 136 y ss LGT, no responde a la comprobación de la ejecución efectiva de partidas distintas de las incluidas en el proyecto, de hecho, en el informe del Director de la obra resulta que lo realmente ejecutado es menos de lo proyecto por más que la diferencia sea mínima, sino a la decisión de incluir en la base imponible partidas que ya figuraban en el proyecto original.

Es por todo ello que la nueva liquidación girada no puede ser considerada ajustada a derecho y ha de ser anulada."

SEGUNDO.-Por el Ayuntamiento de Cartaya se interpone recurso de apelación contra la sentencia de instancia, y aduce, sucintamente, los siguientes motivos:

-Error de hecho en la valoración de la prueba: sostiene que la entidad recurrente abonó mediante autoliquidación la prestación compensatoria; que la Administración no está en condiciones de girar liquidaciones cuando se otorga la licencia. Que una vez analizada la autoliquidación se comprobó (diez años después) que la misma no se correspondía, por cuanto el sujeto excluyó expresamente partidas que, obrando en el proyecto, no fueron incluidas como parte integrante de la base de la prestación compensatoria. -Que el hecho que la resolución de inicio del expediente de comprobación limitada hiciera mención de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 no debe considerarse como la razón de inicio del expediente, sino el constatarse el desajuste entre la declaración y el verdadero importe total de la inversión. Que no resulta veraz, como sostiene la sentencia, que el Ayuntamiento conociera el importe total de la inversión al tiempo de la autoliquidación; en su caso, se trataría de una liquidación provisional. No aceptándose el reproche que se contiene en la sentencia.

-Infracción del art.52.5 de la Ley 7 de 2002, de 17 de diciembre de Ordenación Urbanística de Andalucía (LOUA). Que la prestación compensatoria se trata de un ingreso de derecho público de carácter coactivo, una prestación patrimonial que se exige de forma coactiva al obligado. La sentencia de instancia yerra, pues omite en su valoración de las pruebas, que los datos son los suministrados por el obligado. Se omite que como todo procedimiento administrativo la liquidación requiere y debe cumplir los trámites previstos en la Ley, en este caso la Ley General Tributaria, ex art.2.2 del RDL 2/2004 TRLRHL



-Infracción de los arts. 62, 101, 102, 103.3, 119 y 120 de la LGT. La Administración no tiene la obligación de girar una liquidación,. No consta que el Ayuntamiento emitiera liquidación alguna, ni notificación de la misma. Es el obligado quien procede a abonar mediante autoliquidación la prestación compensatoria exclusivamente por el importe proyectado de la obra civil.

-Infracción del art.136 a 140 de la LGT.El procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo ha respetado y cumplido lo preceptuado.

-Incongruencia omisiva de la sentencia. No se pronuncia la sentencia acerca de la naturaleza de autoliquidación de las cartas de pago; la ausencia de liquidación ex lege, así como la no indicación del valor total de la inversión al liquidar la prestación. Permite al obligado poder aplicar de forma analógica el tratamiento tributario previsto a efectos del ICIO, a la determinación de la base sobre la que se aplica la cuota de la prestación compensatoria. Que la autoliquidación presentada únicamente incluía partidas de la obra civil, lo que no responde a la realidad del importe total de la inversión.

TERCERO.-Por la entidad HUERTO SOLAR EL SORBIJO- SACRISTAN 9 SC, se opone que todos los motivos del recurso pivotan sobre un mismo argumento, el cual es la pretendida inexistencia de liquidación de la prestación compensatoria por parte de la Administración, sosteniendo la apelante que dicha prestación habría sido "autoliquidada" por mi mandante, siendo ésta la alegación principal de su extenso recurso. Que no habiendo procedido ella a girar ningún tipo de liquidación, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 438/2016, de 22 de febrero de 2016, no resultaría aplicable al supuesto enjuiciado, habiéndose producido un error de hecho en la valoración de la prueba realizada por el órgano enjuiciador.

Que del propio expediente administrativo se extrae, en su documento nº 12, páginas 55, 57 y 58, que lo que la Administración emite, una vez analizada toda la documentación aportada por el contribuyente, es una LIQUIDACIÓN. El propio encabezamiento de los actos administrativos emitidos así lo corrobora. Liquidación que, adicionalmente, lleva aparejada sendas cartas de pago, las cuales son abonadas por el contribuyente una vez son notificadas por parte de la Administración. Que ni el de 14 de abril de 2008, ni los dos de fecha 29 de mayo de 2008, permiten sostener lo que alega la apelante. Dichos documentos no suponen prueba de que existió autoliquidación de la prestación compensatoria y ello por la sencilla razón de que, en dichos documentos, mi representada cuando alude a la "autoliquidación" se estaba refiriendo a la autoliquidación del ICIO, tal y como se lee fácilmente en el "ASUNTO" referenciado en dichos escritos y no a la de la prestación compensatoria como sostiene el recurso.

Que en el documento denominado "Informe Intervención Resolución Alegaciones", de 20 de mayo de 2019, que consta en el expediente administrativo como documento 25 del mismo, el cual se emite en contestación a las alegaciones nº 4, 5 y 6 realizadas por esta parte, el Excmo.

Ayuntamiento de Cartaya dispone (página 4 del Informe):

(...) Así pues, no se está generando una nueva liquidación, sino que se modifica la girada anteriormente según la nueva información que se tiene a este respecto.

Por otra parte, el Ayuntamiento liquidó partiendo de la incerteza jurídica que había entonces respecto a las partidas que se debían incluir en la base imponible de la prestación compensatoria, habiendo en este sentido sentencias contradictorias en las que la inclusión o no de esta maquinaria inherente a las instalaciones no se había justificado.

No es hasta el ejercicio 2010 cuando nuestro Alto Tribunal configura, a través de la jurisprudencia y doctrina resulta, que han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables 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 sólo del presupuesto de la obra, sino también de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

Por tanto, no hay un cambio de criterio por parte de esta Administración sino que en cada procedimiento desarrollado, esta Administración se ciñe a la normativa, jurisprudencia y resoluciones de cada momento.(...)"

Este Informe se toma como base y es reiterado en sus estrictos términos en los documentos que a continuación se detallan y que constan en el expediente administrativo.

En cuanto a la Adhesión al recurso de apelación, se sustenta en que la sentencia de instancia no resuelve la alegación recogida en el apartado C) del Fundamento de Derecho IV de nuestro escrito de demanda en relación a la indebida aplicación del art. 52.5 LOUA por la inclusión en la liquidación del valor de la maquinaria y equipos, y ello por cuanto, antes de hacerlo, estima otra de las alegaciones de esta parte y se concluye por la Juzgadora la disconformidad a Derecho de la resolución impugnada por el hecho de haber pretendido incluir



la Administración en la base imponible partidas que figuraban en el proyecto original y que no incluyó en la primera liquidación que emitió. Se hace necesario que la Sala subsane la omisión del pronunciamiento que venimos ahora solicitando de la Sala dado que, en caso de no hacerlo y ante una hipotética estimación del recurso de apelación, esta alegación oportunamente deducida en la demanda, quedaría sin resolver. Que la liquidación efectuada por el Ayuntamiento de Cartaya en el procedimiento de comprobación no es ajustada a Derecho, entre otros motivos, por cuanto incluye los importes correspondientes a la maquinaria y equipos contraviniendo una exclusión que consta expresamente y de forma clara en la propia norma, no pudiéndose hacer extensiva la que versa sobre el ICIO.

Se impugna, finalmente, la cuantía de las costas impuestas al limitar a 300 euros el importe de las costas procesales, pronunciamiento totalmente carente de motivación

CUARTO.-Varios son los motivos a que se contrae sendos recursos de apelación, en relación a la Prestación Compensatoria regulada en el artículo 52.5 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía, que dispone: "5. Con la finalidad de que se produzca la necesaria compensación por el uso y aprovechamiento de carácter excepcional del suelo no urbanizable que conllevarían las actuaciones permitidas en el apartado anterior, se establece una prestación compensatoria, que gestionará el municipio y destinará al Patrimonio Municipal de Suelo. La prestación compensatoria en suelo no urbanizable tiene por objeto gravar los actos de edificación, construcción, obras o instalaciones no vinculados a la explotación agrícola, pecuaria, forestal o análoga, en suelos que tengan el régimen del no urbanizable. Estarán obligados al pago de esta prestación las personas físicas o jurídicas que promuevan los actos enumerados en el párrafo anterior. Se devengará con ocasión del otorgamiento de la licencia con una cuantía de hasta el diez por ciento del importe total de la inversión a realizar para su implantación efectiva, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos. Los municipios podrán establecer mediante la correspondiente ordenanza cuantías inferiores según el tipo de actividad y condiciones de implantación. Los actos que realicen las Administraciones públicas en ejercicio de sus competencias están exentos de la prestación compensatoria en suelo no urbanizable."

Por parte del Ayuntamiento de Cartaya centra el debate al considerar que el abono de la prestación compensatoria tuvo lugar mediante Autoliquidación, siendo el obligado quien aporta los datos, en cuyo caso la Administración, y dado que la autoliquidación presentada únicamente incluía partidas de la obra civil, lo que no responde a la realidad del importe total de la inversión, es por lo que se procede a incoar un expediente de comprobación limitada, que finaliza mediante la emisión de una liquidación final.

Por la Entidad Huerto Solar EL SORBIJO- SACRISTAN 9 SC, por el contrario, sostiene que fue la Administración quien remite la Liquidación, habiendo dispuesto la Administración de todos los datos y partidas a tener en cuenta previo a su emisión, procediendo a continuación a su abono mediante Carta de pago, por lo que no procede emitir una nueva liquidación, no procediendo una regularización de aquella, por cuanto no cabe considerar que se hubieran descubierto nuevos hechos o circunstancias. Manteniendo lo resuelto en la sentencia de instancia.

En cuanto al proceder para efectuar el abono de la Prestación Compensatoria, no tenemos constancia de que el Ayuntamiento de Cartaya disponga de una Ordenanza que venga a regular dicha prestación Compensatoria. De la documentación obrante en el expediente administrativo es cierto que consta una Liquidación (13/2/2009) y a continuación Carta de Pago (15/9/2009), con el enunciado "Prestación Por Compensación según art. 52.5 de la LOUA. EXP. 39/2008", correspondiente al Proyecto de Ejecución de Huerto Fotovoltaico en el lugar El Sorbijo; no obstante se aprecia que dichos documentos vienen precedido de un escrito de la entidad donde se indica aportar autoliquidación, -que la entidad indica venir referida al ICIO-, seguido de cartas de pagos por uno y otro concepto. Por lo que no se despeja la duda de como se llevó a cabo.

La cuestión resulta de cierta importancia, si como sostiene la Administración, ante una autoliquidación que se practicó exclusivamente sobre el importe del presupuesto de la obra civil y no sobre el importe total de la inversión para su implantación efectiva conforme establece el precepto 52.5, procedería incoar el expediente de comprobación limitada a fin de ajustar ese importe total de la inversión a realizar, en cuanto el obligado habría omitido partidas, siendo necesario una liquidación complementaria.

Pero precisamente, el recurso de apelación, a instancia de la entidad Huerto Solar EL SORBIJO- SACRISTAN 9 SC, se sustenta en haber omitido la sentencia de instancia pronunciarse acerca de la cuestión que se planteaba como esencial, en cuanto se aducía la indebida aplicación del art. 52.5 LOUA por parte de la Administración por cuanto incluye los importes correspondientes a la maquinaria y equipos, contraviniendo una exclusión que consta expresamente y de forma clara en la propia norma, no pudiéndose hacer extensiva la que versa sobre el ICIO.

Pues bien, las cuestiones suscitadas han venido a ser resueltas por la reciente sentencia n.º4/2023 de la SALA ESPECIAL DE CASACION Y REVISION del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, dictada en el



Recurso de Casación Autonómico 153/2018, de fecha 20 de marzo de 2024((ROJ: STSJ AND 653/2024 - ECLI:ES:TSJAND:2024:653), que dice:

"SEXTO.- Doctrina del TSJA sobre la cuestión planteada.

Conviene decir que la cuestión casacional queda ceñida a reforzar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia existente sobre la inclusión o no de las "maquinarias y equipos" en la base imponible de la prestación compensatoria prevista en el artículo 52.5 de la LOUA, por tanto no se trata ahora de determinar si la sentencia ahora recurrida introdujo elementos no controvertidos en sede de apelación, pues lo cierto es que la Sentencia resuelve el debate en el sentido expuesto y es dicho pronunciamiento el que ataca el recurrente, pronunciamiento que comprende la procedencia de incluir en la base de la prestación compensatoria, los conceptos que excluye expresamente el Decreto ley 10/2013 tras su entrada en vigor.

Por otra parte y en cuanto a las Sentencias invocadas, no es trascendente el hecho de que determinadas sentencias de contraste invocadas por el recurrente en casación sean posteriores a la interposición del recurso de apelación, siendo en todo caso anteriores a la ahora recurrida en casación, evidenciando el propio opositor al recurso, la evidente contradicción entre los distintos pronunciamientos de las Salas de este mismo Tribunal, lo que refuerza la necesidad de resolver la cuestión casacional planteada tal como acordó el Auto de admisión.

Y analizando la evolución de los distintos criterios en las diversas Salas de este T.S.J. de Andalucía, recordaremos que la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga, en su sentencia de 31 de marzo de 2016 núms. 735/2016, (recurso 154/2015); 142/2018, de 29 de enero (recurso 824/2016); y 838/2019, de 18 de marzo (recurso 457/2016) ha estimado el recurso de apelación contra la liquidación practicada por el concepto de prestación compensatoria en suelo no urbanizable aprobada con ocasión del otorgamiento de obras para la construcción de Parque Eólico, entendiéndose básicamente que el criterio de la Sala de Granada es contrario a la literalidad del artículo 52 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía , que fija la cuantía de la prestación que estamos examinando en el diez por ciento, como máximo, del " importe total de la inversión a realizar para su implantación efectiva, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos ", exclusión que lo es sin introducir el legislador matiz o excepción alguna por razón del carácter separable o no, de la inescindibilidad de la maquinaria y equipos de que en cada caso se trate. Pero es que, además de ello, no se reputa que pueda extrapolarse a la prestación complementaria aquí concernida la normativa y doctrina jurisprudencial relativas a prestaciones de naturaleza netamente distinta y, más en concreto, la concerniente a prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria como son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras o la tasa por expedición de licencia de obras que, como hemos visto, atienden a fines distintos. A lo anterior se añade la trascendental circunstancia de que, tal y como aparece normativamente configurado el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la base imponible de dicho Impuesto está conformada por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose como tal el coste de su ejecución material (artículo 102 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo), en tanto que la base imponible de la prestación complementaria viene normativamente referida, como hemos visto, de modo más específico y determinado, al " importe total de la inversión a realizar para la implantación efectiva de la instalación, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos ", expresándose el artículo 52.5 en términos tan claros que no precisan de interpretación alguna, frente a lo que acontece con el artículo 102 anteriormente citado".

Por su parte la Sala de Granada ha tenido un criterio vacilante.

Inicialmente, la sentencia de 9/11/2009 recurso 482/08 , y la de 23 de noviembre de 2009 n ° 821 recurso de apelación 482/2008 , entendieron procedente excluir el coste de maquinaria y equipos a la hora de calcular la cuantía de la prestación compensatoria a satisfacer ex artículo 52.5 de la Ley 7/2002 dejando reducida la base de cálculo a lo que resultara ser la ejecución de la obra civil consistente en el acondicionamiento del suelo no urbanizable para la ubicación de los molinos eólicos y de las obras de acceso a los mismos y, apuntan que "la base de cálculo de dicha prestación compensatoria no incluirá, en ningún caso, el importe correspondiente al valor y los costes asociados a la maquinaria y equipos que se requieran para la implantación efectiva o para el funcionamiento de las citadas instalaciones, sean o no parte integrante de las mismas".

Ya la Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (apelación 692/2011), vino a rectificar dicho criterio y se señala que cuando el artículo 52.5 de la Ley 7/2002 , para determinar la cuantía de la Prestación Compensatoria , afirma que debe tenerse en cuenta, como máximo, el 10 por 100 del coste de implantación efectiva de la obra que se va a asentar en suelo no urbanizable, contabilizándose a ese efecto todo el coste de inversión de la obra considerada con los siguientes razonamientos: "El artículo 52.5 de la Ley 7/2002 , para determinar la cuantía de la Prestación Compensatoria, afirma que debe tenerse en cuenta, como máximo, el 10 por 100 del coste de implantación efectiva de la obra que se va a asentar en suelo no urbanizable, contabilizándose a ese efecto todo el coste de inversión de la obra considerada. Es el coste de la maquinaria y de los equipos extraños a



la instalación en sí de la obra a ejecutar en ese tipo de suelo, el que debe quedar erradicado de la base de cálculo de la referida Prestación Compensatoria" argumentando en apoyo de tal conclusión que "Tratándose de la instalación en suelo no urbanizable de una central eólica, ha de quedar fuera de duda -como ya se razonó al explicar el método de cuantificar la Tasa por Licencia de Obras- que, por ejemplo, los aerogeneradores de los molinos de viento que permiten la captación de la energía cinética, constituyen parte intrínseca de la inversión de la instalación a realizar en ese tipo de suelo sin que sea posible desagregar su valor del conjunto del molino al que procura la captación de ese tipo de energía, resultando ser, por ello, elemento inescindible de todo su mecanismo de funcionamiento y, por lo tanto, han de ser considerados en la concreción del coste efectivo de su instalación, en los términos que previene el citado artículo 52.5 de la Ley 7/2002, en el bien entendido de que, esos aerogeneradores son necesarios para la implantación efectiva del molino eólico sin que sea posible prescindir de su coste por considerarlos como maquinaria o equipo extraños a la instalación, característica que no tienen, dado que se trata del elemento indispensable para permitir al molino eólico cumplir con la finalidad prevista al implantarse en suelo no urbanizable", criterio igualmente asumido en la Sentencia n.º 248/2018, de 13 de febrero (recurso 67/2015), la dictada el 18 de febrero de 2013 (apelación 1121/2011) y también, recurso 265/2013, de 23 de marzo de 2015.

Este es el criterio seguido por la Sentencia que hoy se recurre y que se viene manteniendo por esta Sala de Granada.

También conviene señalar que es el criterio seguido por la Sala de Sevilla en su sentencia de esta Sección Tercera (recurso 300/2017) de 22 de julio de 2020 y en otras que en ella también se citan, así como en la más reciente de 25 de noviembre de 2021 n.º 1793/2021, rec. 401/2020 que señala que tal criterio está referido a "los aerogeneradores de los molinos de viento que permiten la captación de la energía cinética", los cuales constituyen "parte intrínseca de la inversión de la instalación a realizar". En el caso que nos ocupa, los elementos sobre los que se contrae el litigio, antes descritos, resultan inseparables y necesarios para la implantación efectiva de la planta transformadora de tomate, por lo que con igual razonamiento, "no pueden quedar excluidos de la inversión total a realizar y por ende del cálculo de la compensación urbanística.

SEPTIMO.- Posición de esta Sala Especial.

La cuestión casacional que se nos propone en el Auto de admisión en definitiva consiste en determinar el alcance de la exclusión de las maquinarias y equipos en la base imponible de la prestación compensatoria prevista en el artículo 52.5.

Y entendemos de acuerdo con los pronunciamientos de la Sala de Málaga que el planteamiento de la Sentencia de la Sala de Granada que ahora se recurre, es contrario a la literalidad del artículo 52 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, que fija la cuantía de la prestación que estamos examinando en el diez por ciento, como máximo, del "importe total de la inversión a realizar para su implantación efectiva, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos", exclusión que lo es sin introducir el legislador matiz o excepción alguna por razón del carácter separable o no, de la inescindibilidad o esencialidad de la maquinaria y equipos de que en cada caso se trate. Dicho de otro modo de dicho precepto se infiere que, a la hora de liquidar la prestación compensatoria (un 10 % del importe total de la inversión), se ha de excluir del cálculo "la correspondiente a maquinaria y equipos". No hay matizaciones en la LOUA por lo que se refiere a la exclusión de maquinaria y equipos. Por lo que el coste de los mismos no podrá incluirse en la base de cálculo de prestación compensatoria, so pena de hacer una interpretación analógica extensiva en materia tributaria (art. 14 de la Ley General Tributaria).

Por otra parte la propia diferenciación de la naturaleza -tributaria o no- de exacciones como el ICIO y la prestación compensatoria, hace que no deba extrapolarse a la prestación complementaria aquí concernida, la normativa y doctrina jurisprudencial relativas a prestaciones de naturaleza netamente distinta y, más en concreto, la concerniente a prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria como son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que atiende a fines distintos, y cuya base imponible está conformada por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose como tal el coste de su ejecución material (artículo 102 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo), en tanto que la base imponible de la prestación complementaria viene normativamente referida, de modo más específico y determinado, al "importe total de la inversión a realizar para la implantación efectiva de la instalación, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos", expresándose el artículo 52.5 en términos tan claros que no precisan de interpretación alguna, frente a lo que acontece con el artículo 102 anteriormente citado.

Esa es la interpretación de la Sala de Málaga y la que se ajusta al tenor literal del precepto legal, así como a la interpretación que con rango legal nos ofrece el Decreto Ley 10/2013 cuando establece en su DF 2.º que "la base de cálculo de dicha prestación compensatoria no incluirá en ningún caso importe correspondiente al



valor y los costes asociados a la maquinaria y equipos que se requieran para la implantación efectiva o para el funcionamiento de las citadas instalaciones, sean o no parte integrante de las mismas."

Rechazamos así el principal argumento de la sentencia objeto del presente recurso de casación sobre que la disposición final segunda del decreto ley 10/2013, de 17 de diciembre, no supone cambio alguno en la configuración general de la prestación compensatoria, sino una modificación por razones de política legislativa que surte efectos en lo sucesivo. No supone una verdadera modificación legislativa pues la interpretación que contiene cabía hacerla también a la vista del artículo 52.5, y así se hizo en anteriores sentencias de la Sala de Granada como hemos expuesto, sin que el hecho de que aún no hubiese entrado en vigor el citado Decreto Ley impida dicha interpretación ni pueda constituirse en argumento válido para evitarla. En definitiva el citado decreto ley 10/2013, en este punto, no cambió el régimen normativo que ya era previamente aplicable en virtud de la LOUA, sino que se limitó a clarificar para el caso concreto de las instalaciones de energías renovables un precepto de ámbito más general que había suscitado importantes dudas interpretativas. De esta manera comparando la redacción del precepto general, que es el artículo 52 de la LOUA, con la del precepto especial y posterior, que es la disposición final segunda del decreto ley 10/2013, resulta que según la LOUA la cuantía máxima de la prestación compensatoria, será, con carácter general, del "10 % del importe total de la inversión realizar para su implantación efectiva, excluida la correspondiente a maquinaria y equipos", y según la disposición final segunda del decreto ley 10/2013, que modifica la ley 2/2007, de 27 de marzo, de fomento de las energías renovables, en el caso concreto de este tipo de instalaciones, la base de cálculo de dicha prestación compensatoria "no incluirá, en ningún caso, el importe correspondiente al valor y los costes asociados a la maquinaria y equipos que se requieran para la implantación efectiva o para el funcionamiento de las citadas instalaciones, sean o no parte integrante de las mismas". Por lo tanto, la única diferencia de redacción destacada estriba en el inciso relativo a que la exclusión de los costes de maquinaria y equipos resulta aplicable "sean o no parte integrante de las instalaciones" y dado que la redacción de la LOUA (norma más general y anterior) no distinguía para excluir su coste del cómputo entre que la maquinaria y equipos fueran o no parte integrante de las instalaciones, ha de entenderse que la nueva norma (más específica y posterior) que hace tal distinción, pero para excluirlos del cómputo en todo caso, no está haciendo sino una aplicación concreta de lo que ya estaba contenido en la regla general anterior, y ello en virtud del criterio interpretativo clásico, de que, donde la ley no distingue, no debe el intérprete distinguir.

Por tanto, no estamos ante una modificación favorable al interesado, pero que no pueda tener efectos retroactivos, como sostiene la sentencia que la presente el objeto de casación, sino ante la reiteración por vía de especificación para ciertos casos concretos de un régimen general que ya era aplicable con anterioridad.

OCTAVO.- Respuesta a la cuestión casacional.

Con arreglo a lo expuesto en anteriores fundamentos debemos declarar que "la cuantía de la prestación compensatoria regulada en el artículo 52.5 de la LOUA consiste en el diez por ciento, como máximo, de la inversión a realizar para la implantación efectiva de la instalación, esto es lo que resulte ser la ejecución de la obra civil excluyendo todas aquellas partidas que pudieran considerarse técnicamente "maquinaria o equipos" sean o no parte integrante de las instalaciones que en cada caso se trate".

Consecuentemente, la sentencia impugnada debe ser anulada por contraria a derecho y en su lugar procede ahora estimar el recurso de apelación interpuesto frente a la Sentencia de 84/2013, de 25 de febrero de 2013 (recurso número 871/2011), dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº3 de Almería que se revoca, y estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil UNIWINDET Parque Eólico Los Jarales S.L. se anula la liquidación complementaria por la prestación compensatoria por actuación en suelo no urbanizable impugnada, por las razones expuestas.

FALLO: (...) Sala ha decidido: 1.- Establecer la doctrina jurisprudencial indicada en el Fundamento Jurídico octavo. "

La sentencia nos lleva a concluir que la cuantía de la prestación compensatoria regulada en el artículo 52.5 de la LOUA consiste en el diez por ciento, como máximo, de la inversión a realizar para la implantación efectiva de la instalación, esto es lo que resulte ser la ejecución de la obra civil excluyendo todas aquellas partidas que pudieran considerarse técnicamente "maquinaria o equipos" sean o no parte integrante de las instalaciones que en cada caso se trate.

Por lo que se confirma la sentencia de instancia, en cuanto al pronunciamiento estimatorio, al declarar no ajustado a derecho y sin efecto la Liquidación nº 190008199 derivada del procedimiento de comprobación limitada por el concepto de prestación compensatoria en suelo no urbanizable, aprobada por Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 2/06/2019, si bien en atención a los razonamiento contenidos en la Sentencia de la Sala Especial de Casación y Revisión del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.



Finalmente en cuanto a la motivación que se realiza en la instancia en relación a la imposición de costas procesales, en supuestos en los que el legislador acoge la regla del vencimiento objetivo, según expresa la STS de 7 de diciembre de 2011 (recurso 183/2008), "no existe un deber de motivación sobre la imposición de las costas procesales que vaya más allá de la motivación necesaria para estimar o desestimar las pretensiones que constituyan el objeto del concreto proceso, de cuyo resultado es consecuencia inescindible la decisión sobre las costas causadas (accessorium sequitur principale)".

Es por ello que no procede estimar los recursos de apelación interpuestos.

QUINTO.-En cuanto a las costas procesales, dada la naturaleza de las cuestiones suscitadas, y la respuesta casacional posterior, no procede expreso pronunciamiento.

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

FALLAMOS

Desestimamos los recursos de apelación interpuestos por el AYUNTAMIENTO DE CARTAYA (Huelva) representado por la Procuradora D^a María Luisa Torres Toronjo, y por la entidad HUERTO SOLAR EL SORBIJO-SACRISTAN 9 SC, representada por el Procurador D. Enrique Hinojosa de Guzman Alonso, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Huelva en el procedimiento seguido con el número 198/2020, que se confirma. En cuanto a las costas procesales estese a lo acordado en el Fundamento de derecho último.

Contra esta sentencia cabe preparar recurso de casación por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en el artículo 86 y ss. LJCA.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

"La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes."