

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078188

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 800/2020, de 18 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3180/2017

**SUMARIO:**

**ICIO. Base imponible.** Necesidad de la comprobación para cuantificar la liquidación definitiva por parte de la Administración. En el supuesto que se examina, partiendo que la comprobación a que se refiere el art. 103.1 del TRLHL es un trámite inexcusable para determinar que la obra ejecutada se ha ajustado a la proyectada y calcular el coste real y efectivo de la obra, se desprende que dicha comprobación se ha realizado por la Administración habiendo consistido en reclamar a la mercantil a la que giró la liquidación provisional la documentación relativa a la finalización de las obras, incluyendo la certificación final, que tenía acerca de la obra -factura certificación liquidación emitida por la contratista, certificación final de obra que sirve de base para la emisión de la factura y acta de recepción y entrega de la obra-, y, en base a esta determinó la base imponible del impuesto en la liquidación definitiva. Consecuentemente, ninguna infracción se advierte en la actuación de la Administración, pues el procedimiento de comprobación llevado a cabo se ajusta al art. 103 TRLHL. La Administración en la comprobación que tiene que realizar con carácter previo a la liquidación definitiva, puede acudir a cualquiera de los medios de comprobación que recoge el art. 57 LGT, pero no está obligada a acudir a ellos en supuestos como el presente en el que la comprobación administrativa ha consistido en la aportación por la recurrente de una documentación que le fue requerida y a fijar la base imponible del impuesto conforme a la documentación aportada. Ninguna consecuencia perjudicial para el obligado tributario ha tenido la actuación de la Administración, toda vez que siempre pudo proponer prueba en cualquiera de las dos instancias judiciales, lo que no ha hecho. En consecuencia, en el supuesto que se examina la Administración ha determinado la base imponible del impuesto aplicando el método del art. 51 LGT, estimación directa, previa realización de una comprobación administrativa que ha consistido en requerir a la recurrente la entrega de determinada documentación y, con base en ella, practicar la liquidación definitiva al resultar determinado el coste real y efectivo de la obra construida. [Vid., ATS, de 30 de octubre de 2017, recurso n.º 3180/2017 (NFJ072508), que planteó el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de Andalucía, de 23 de marzo de 2017, recurso n.º 130/2016 (NFJ072509), que se confirma].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 103.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 51 y 57.

**PONENTE:***Doña Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 800/2020

Fecha de sentencia: 18/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3180/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3180/2017

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 800/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 3180/2017, interpuesto por la procuradora doña Purificación Berjano Arenado, en representación de la mercantil URBE 2000 GRUPO INMOBILIARIO ANDALUZ S.A., contra la sentencia dictada el 23 de marzo de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso de apelación 130/2016 interpuesto por la entidad Urbe 2000 Grupo Inmobiliario Andaluz S.A. contra la sentencia pronunciada el 26 de octubre de 2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Sevilla en el procedimiento ordinario núm. 662/2014.

Ha comparecido como parte recurrida el AYUNTAMIENTO DE SEVILLA, representado por la procuradora de los tribunales doña Elena Puig Turégano y asistido por el letrado don Ramón Cámpora Pérez.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, de 23 de marzo de 2017, que desestimó el recurso de apelación 130/2016 interpuesto por la entidad Urbe 2000 Grupo Inmobiliario Andaluz S.A. contra la sentencia pronunciada el 26 de octubre de 2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Sevilla en el procedimiento ordinario núm. 662/2014, en relación con liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras -ICIO-.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. En fecha 20 de julio de 2006 el contribuyente URBE 2000 presentó una autoliquidación por el concepto de ICIO de la obra a ejecutar en la calle Manuel Halcón, Blanco White y José de la Cámara en virtud de licencia otorgada el día 15 de marzo de 2006. Dicha autoliquidación atendió al presupuesto de ejecución material visado por el Colegio de Arquitectos de Sevilla ascendente a 3.512.323, 54 euros.

Ejecutada la obra, la Administración tributaria tramita un procedimiento de comprobación y concluye que el coste real de la obra asciende a 5.666.633,87 euros, de los que deduce el 15% del beneficio industrial y gastos generales, y obtiene una base imponible de 4.927.507,71 euros, que da lugar, deducida la cantidad abonada en la liquidación provisional, a una cuota líquida a ingresar de 40.757,30 euros.

2.2. Interpuesta reclamación económico administrativa, el Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Sevilla dicta resolución el 25 de septiembre de 2014, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 8 de junio de 2011 del Gerente de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Sevilla.

2.3. El Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 13 de Sevilla dictó sentencia en fecha 26 de octubre de 2015, desestimando el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 662/2014. En la referida sentencia se recoge lo siguiente:

"(...) Se reprocha a la Administración, al hilo de lo anterior, defecto de motivación porque sin efectuar una comprobación de valores en debida forma, atiende a las certificaciones aportadas por el contribuyente, sin analizar los distintos tipos de gastos y beneficios.

(...) A este respecto, la resolución impugnada cita los documentos incorporados al expediente, a saber: factura certificación liquidación emitida por la contratista IMASATEC, de fecha 20-4- 2009, importe de

5.666.633,87 euros; certificación nº 30 de liquidación, cuyo resumen arroja un coste de ejecución por contrata a origen de la misma cantidad y acta de entrega y recepción de la obra (folios 38, 59 y 60). Concluye la resolución la coincidencia de este valor, que toma, con el coste real y efectivo de la obra, del que deduce la suma del 15% de gastos generales y beneficio industrial, coincidente con el que el contribuyente dedujo en la liquidación provisional (...)"

2.4. Interpuesto por la entidad Urbe 2000 recurso de apelación, registrado con el núm. 130/2016, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dicta sentencia el 23 de marzo de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso de apelación interpuesto por Urbe 2000 frente a la sentencia desestimatoria dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 13 de Sevilla.

La Sala de apelación, tras recordar la regulación del ICIO, sostiene que:

"En cuanto a que no se ha seguido el método de comprobación de valores prevenido en el artículo 57 de la ley General tributaria, principalmente por la falta de dictamen pericial emitido por perito competente en la materia, discrepa, con acierto, la sentencia puesto que la comprobación administrativa a que alude el artículo 103 de la LRHL permite analizar la documentación aportada por la interesada de considerable valor probatorio para acreditar el coste real y efectivo de la ejecución de la obra. (...) Por otra parte, los medios que cita el artículo 57 no tiene carácter taxativo pues dice "cualquier otro medio que determine la ley propia de cada tributo" (FD segundo).

#### **Segundo.** Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Purificación Berjano Arenado, en representación de la mercantil URBE 2000 GRUPO INMOBILIARIO ANDALUZ S.A, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas los artículos 103 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"], y 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], señalando que dichos preceptos y jurisprudencia fueron alegados en la demanda en primera instancia (en su Fundamento de Derecho Tercero) y en el escrito del recurso de apelación (Alegación III, apartado II).

2. La Sala de instancia, por auto de 24 de mayo de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de octubre de 2017, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o si nos encontramos ante un supuesto en el que la Administración procede directamente a determinar la base imponible del impuesto, siendo aplicable el método del artículo 51 de dicha Ley .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 103 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y el artículo 57 de la Ley General Tributaria .

2. La procuradora doña Purificación Berjano Arenado, en representación de la mercantil Urbe 2000 Grupo Inmobiliario Andaluz SA, por medio de escrito presentado el 20 de diciembre de 2017, interpuso recurso de casación, en el que expuso que la sentencia impugnada infringe los artículos 103 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y 57 de la Ley General Tributaria "porque erróneamente considera que la determinación de la base imponible del ICIO, al amparo del artículo 103 ... no es una comprobación de valores del artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sino que el citado artículo 103 TRLHL permite acudir al método de estimación directa del art. 51 de la LGT y, por tanto, la Administración puede proceder a determinar directamente la base imponible del impuesto".

Frente a ello, la recurrente considera que "no nos encontramos, en puridad, ante un supuesto en el que la Administración proceda directamente a determinar la base imponible de un impuesto, que es cuando serían aplicables los métodos de determinación de la base imponible recogidos y regulados en los art. 50 y ss. de la LGT, sino ante un supuesto de comprobación de un valor previamente establecido; en concreto ante la posibilidad de modificar, mediante la comprobación administrativa, la base imponible determinada en la liquidación provisional. Por ello, debe acudirse a los medios y procedimientos de comprobación de valores legalmente establecidos en el art. 57 LGT de 2003".

Reitera que "... la comprobación por la Administración Tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo, constituye una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, por tanto, la Administración no puede determinar directamente la base imponible del impuesto aplicando el método del artículo 51 de dicha Ley".

Manifiesta que la doctrina de la sentencia impugnada es contradictoria con la recogida por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencias 902/2011, apelación 23/10, de fecha 21 de julio de 2011 y 2769/2014, de 8 de julio, rec. 55/2013, e infringe la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de julio de 1999 -rec. casación para unificación de doctrina 8746/1994-.

Tras las anteriores alegaciones, solicita "dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida...se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, declarando:

-Que la comprobación por la Administración Tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo, constituye una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, por tanto la Administración no puede determinar directamente la base imponible del impuesto aplicando el método del artículo 51 de dicha Ley.

-La nulidad de la comprobación de valores llevada a cabo por la Administración Tributaria (Ayuntamiento de Sevilla) en la liquidación definitiva nº 201101751689 del ICIO, ejercicio 2010, por no ser ajustada a Derecho, toda vez que no se utilizaron los medios de comprobación legalmente establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria 2003.

-La nulidad de la resolución dictada con fecha 25 de septiembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Sevilla, en la reclamación número 2012/000685, por la que se procedía a desestimar la reclamación económica-administrativa interpuesta por esta parte, contra el acuerdo dictado con fecha 8 de junio de 2011, por el Gerente de la Agencia Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla.

-La nulidad de la liquidación definitiva nº 201101751689 del ICIO, ejercicio 2010, practicada por el Excmo. Ayuntamiento de Sevilla".

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El Ayuntamiento de Sevilla, emplazado como parte recurrida en este recurso, por escrito presentado el 4 de abril de 2018, formuló oposición al recurso de casación, manifestando, en síntesis, que la comprobación efectuada por la Administración tributaria, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, al amparo del art. 103.1 TRLHL, es un supuesto de determinación de la base imponible al que resulta de aplicación el art. 51 de dicha Ley, y no de comprobación de valores del art. 57.1, lo que se desprende de la literalidad de la norma.

Considera que, al no estar ante una comprobación de valores, no procede aplicar el art. 57 LGT. Insiste en que el objeto de la actuación municipal no fueron los valores, que fueron los declarados por la actora, sino la base imponible.

Manifiesta la inaplicabilidad de las sentencias citadas de contrario, pues en esos casos la Administración modificó los valores que habían sido declarados por los contribuyentes, mientras que en el caso que nos ocupa, el Ayuntamiento aceptó los valores declarados por el contribuyente, y en base a los mismos, sin la más mínima modificación, procedió a calcular la base imponible, de acuerdo con los criterios legales y jurisprudenciales aplicables.

Pero es que, además, como recoge la sentencia impugnada "...la carga probatoria del coste real y efectivo que se dice distinto corresponde a la recurrente, sin que se haya propuesto ni en vía administrativa o jurisdiccional, cualquier tipo de prueba", por lo que "el hecho de que, en el supuesto que nos ocupa, con toda corrección, se haya seguido el método de determinación de la base imponible, en lugar del de comprobación de valores, ha carecido además de toda trascendencia en la esfera jurídica de la actora, toda vez -que- de ningún método de prueba se privó a la misma por la razón dicha, de que ninguna solicitó".

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se desestime el mismo en su integridad, y se confirme la Sentencia de la Sala de Sevilla, con expresa imposición de costas al recurrente".

#### **Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 24 de mayo de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 24 de febrero de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 12 de mayo de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, como consecuencia de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-. Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales hasta el día 2 de junio de 2020, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso consiste en determinar si las sentencias examinadas, dictadas en primera instancia y en apelación en el mismo sentido, han interpretado correctamente los preceptos legales mencionados - artículos 103 TRLHL y 57 LGT- y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en determinar si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma "constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o si nos encontramos ante un supuesto en el que la Administración procede directamente a determinar la base imponible del impuesto, siendo aplicable el método del artículo 51 de dicha Ley".

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos recordar los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos en el fundamento de derecho segundo de la sentencia apelada y reproducidos en la sentencia recurrida:

1. En fecha 20 de julio de 2006, el contribuyente URBE 2000 presentó una autoliquidación por el concepto de ICIO de la obra a ejecutar en la calle Manuel Halcón, Blanco White y José de la Cámara en virtud de licencia otorgada el día 15 de marzo de 2006. Dicha autoliquidación atendió al presupuesto de ejecución material visado por el Colegio de Arquitectos de Sevilla ascendente a 3.512.323,54 euros.

2. Ejecutada la obra, la Administración tributaria tramita un procedimiento de comprobación y concluye que el coste real de la obra asciende a 5.666.633,87 euros, de los que deduce el 15% del beneficio industrial y gastos generales, y obtiene una base imponible de 4.927.507,71 euros, que da lugar, deducida la cantidad abonada en la liquidación provisional, a una cuota líquida a ingresar de 40.757,30 euros.

3. Interpuesta reclamación económico administrativa, el Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Sevilla dicta resolución en fecha 25 de septiembre de 2014, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 8 de junio de 2011 del Gerente de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Sevilla.

4. El Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 13 de Sevilla dictó sentencia en fecha 26 de octubre de 2015, desestimando el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 662/2014. En la referida sentencia se recoge lo siguiente:

"(...) Se reprocha a la Administración, al hilo de lo anterior, defecto de motivación porque sin efectuar una comprobación de valores en debida forma, atiende a las certificaciones aportadas por el contribuyente, sin analizar los distintos tipos de gastos y beneficios.

(...) A este respecto, la resolución impugnada cita los documentos incorporados al expediente, a saber: factura certificación liquidación emitida por la contratista IMASATEC, de fecha 20-4- 2009, importe de 5.666.633,87 euros; certificación nº 30 de liquidación, cuyo resumen arroja un coste de ejecución por contrata a origen de la misma cantidad y acta de entrega y recepción de la obra (folios 38, 59 y 60). Concluye la resolución la coincidencia de este valor, que toma, con el coste real y efectivo de la obra, del que deduce la suma del 15% de gastos generales y beneficio industrial, coincidente con el que el contribuyente dedujo en la liquidación provisional (...)"

5. Interpuesto por la entidad Urbe 2000 recurso de apelación, registrado con el núm. 130/2016, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dicta sentencia el 23 de marzo de 2017, aquí impugnada, por la que desestima el recurso de apelación interpuesto por Urbe 2000 frente a la sentencia desestimatoria dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 13 de Sevilla.

La Sala de apelación, tras recordar la regulación del ICIO, sostiene que:

"En cuanto a que no se ha seguido el método de comprobación de valores prevenido en el artículo 57 de la ley General tributaria, principalmente por la falta de dictamen pericial emitido por perito competente en la materia, discrepa, con acierto, la sentencia puesto que la comprobación administrativa a que alude el artículo 103 de la LRHL permite analizar la documentación aportada por la interesada de considerable valor probatorio para acreditar el coste real y efectivo de la ejecución de la obra. (...) Por otra parte, los medios que cita el artículo 57 no tiene carácter taxativo pues dice "cualquier otro medio que determine la ley propia de cada tributo" (FD segundo).

**Segundo.** *El régimen legal del impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO). Preceptos objeto de interpretación de la LGT.*

1. El artículo 103.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -TRLHL-, bajo la rúbrica de gestión tributaria del impuesto, dispone lo siguiente:

*"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 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".

La liquidación definitiva se dirige, por tanto, a verificar, a la vista de la construcción, instalación u obra, una vez finalizada, cuál sea su coste real y efectivo, que es el concepto jurídico indeterminado a priori definidor de la base imponible del impuesto, según establece el artículo 102 de la propia Ley, que señala:

"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".

2. Por su parte, el artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT- dispone que "el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria", mientras que el artículo 57.1 LGT establece que "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".

**Tercero.** *Sentencia de esta Sala de 13 de diciembre de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 3185/2017, y pronunciamientos sobre el impuesto municipal examinado.*

Ha declarado esta Sala en su sentencia núm. 1767/2018, de 13 de diciembre de 2018, recurso de casación núm. 3185/2017, lo siguiente:

"(...) La liquidación definitiva se dirige, por tanto, a verificar, a la vista de la construcción, instalación u obra, una vez finalizada, cuál sea su coste real y efectivo, que es el concepto jurídico indeterminado a priori definidor de la base imponible del impuesto (...).

Esa verificación administrativa, mediante comprobación, de la obra una vez ejecutada en su totalidad, permite la concreción definitiva del importe de la obligación tributaria, aplicando el tipo de gravamen a la base imponible, respecto de la cual, la liquidación provisional constituye una liquidación provisional a cuenta, según define la propia ley.

Al margen de toda otra consideración y en lo que aquí importa, la liquidación provisional desempeña un papel necesario en la mecánica del impuesto, deducido con evidencia de su configuración legal, que es exigido sucesivamente en dos actos diferentes: la liquidación provisional que, como regla general, se cuantifica en función del presupuesto facilitado por el propio interesado, siempre que cuente, dice la ley, con el control externo del visado colegial, en los casos en que sea necesario; y la liquidación definitiva, que no sólo es, obviamente, posterior, sino que se articula como modo de singularizar, para este impuesto municipal, la declaración general contenida, precisamente, en el artículo 101.1, párrafo segundo, de la LGT, cuando estatuye que "...la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento".

De ahí que sea necesaria, en la previsión legal, la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1 TRLHL, como hito inexcusable, en tanto constituye la única manera posible de que la Administración gestora y recaudadora del impuesto pueda verificar el coste real y efectivo de la obra ya terminada -como expresión querida por la ley como signo de la capacidad económica gravada en este impuesto indirecto-, que no tiene necesariamente por qué coincidir con el de la obra presupuestada, ni en el coste económico final, ni siquiera en el respeto a las partidas o conceptos presupuestados (pues cabe, en teoría, concebir que la construcción, instalación u obra no respetase los términos del presupuesto presentado y, en realidad, se ejecutase, con extralimitación, una obra mayor o distinta de la proyectada).

Tal proceder hipotético, al margen de las consecuencias propias en el campo de la disciplina urbanística, conlleva otra en materia fiscal, precisamente la que ahora debemos examinar: si el artículo 103.1 TRLHL supedita a la comprobación administrativa, como única vía, la precisión del coste real y efectivo de la obra, para ajustarlo al inicialmente facilitado al Ayuntamiento mediante la presentación del presupuesto, no tiene cabida la posibilidad de inclusión en la liquidación definitiva de conceptos o partidas nuevas, salvo que, no estando reflejadas en el proyecto presentado, hubieran tenido realidad física o material en la ejecución de la obra, lo que sólo es posible determinar a través de la comprobación de la obra o construcción final.

(...) Asiste la razón al Ayuntamiento recurrido, cuando niega valor de jurisprudencia a las consideraciones añadidas en el fundamento cuarto de la sentencia de esta Sala y Sección de 1 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley nº 95 /2010. No obstante, tal circunstancia no es en sí relevante, pues las aseveraciones que contiene el citado fundamento las hacemos nuestras para crear la jurisprudencia que resuelva el caso, en función de los términos del auto de admisión.

(...) Sucede, sin embargo, que las reflexiones que contiene el fundamento cuarto, punto 2, de la sentencia de 1 de diciembre de 2011, por superfluas que fueran en la resolución en la que se incluyeron, son acertadas y las hacemos nuestras como fundamento de nuestra decisión. En tal sentencia se afirma, transcrito de modo literal:

" 2. Se afirmaba en el recurso que de lo establecido en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia núm. 715/2010 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana parecía que la vinculación a las partidas del presupuesto se produce tanto en la liquidación provisional como en la definitiva.

En realidad es así. La vinculación a las partidas del presupuesto se produce tanto en la liquidación provisional a cuenta a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL como en la liquidación definitiva. A lo que no hay vinculación en la fase de liquidación definitiva es a los importes que se relacionan en las partidas que componen el presupuesto visado por el colegio oficial correspondiente. Lo que parece desconocer el Ayuntamiento recurrente es que lo que se debe comprobar en fase de liquidación definitiva es si el coste previsto en cada una de las partidas del presupuesto visado se corresponde finalmente con el coste en que realmente se ha incurrido en cada

partida, o sea, si una vez finalizada la obra, el coste real y efectivo de cada partida ejecutada ha sido mayor o menor del presupuestado".

(...)

Contenido interpretativo de la sentencia.

a) En cuanto a la primera cuestión, esa vinculación a que se refiere la pregunta viene contestada por referencia directa a lo que ya dijimos en la sentencia de 1 de diciembre de 2011, a cuyo contenido hemos hecho constante alusión, en el sentido de que la vinculación es evidente en la liquidación provisional, en tanto debe cuantificarse en función del presupuesto presentado por los interesados, en la dicción legal.

b) La vinculación de la liquidación definitiva a las partidas que integran dicho presupuesto no es sino la consecuencia de que la base imponible viene constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, de suerte que si ésta es la misma que fue objeto de presupuesto y proyecto en su día, del que no se ha apartado el dueño de la obra, debe venir referida tal precisión conceptual al coste final de ésta, a partir de las partidas y conceptos presupuestados o, de haberse excedido la ejecución, de los en efecto realizados, se contuvieran o no en el presupuesto.

c) Dentro de tal esquema legal, la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL es un trámite inexcusable, en cuanto resulta el único medio posible para determinar que la obra proyectada, en su desarrollo o ejecución, se ha ajustado o no al presupuesto presentado, y en qué medida, cualitativa o cuantitativamente, se ha desviado de sus previsiones, lo que es una operación necesaria para determinar la liquidación definitiva, que toma como base el coste real y efectivo de la construcción -o instalación u obra-.

d) Consecuencia ineluctable de todo lo expuesto es que la Administración gestora del impuesto no puede introducir en la liquidación definitiva, partidas o conceptos que, figurando en el presupuesto aportado por el interesado, no se incluyeron, pudiendo haberse hecho, por tanto, en la liquidación provisional. En particular, no pueden rectificarse en perjuicio del sujeto pasivo los conceptos, partidas, equipos o instalaciones no incorporadas a la liquidación provisional cuanto tal rectificación empeora la situación jurídica del interesado.

e) Consideramos innecesario abordar la cuestión suscitada en el auto de admisión sobre la aplicación al caso de la doctrina de los actos propios, en relación con el principio de confianza legítima ( artículo 3.1, párrafo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJyPAC) que entendemos no entra en juego en el presente asunto: de un lado, porque no hay conducta jurídica del obligado tributario, en sentido propio, que se haya acogido o confiado, en la realización del hecho imponible, a criterios o declaraciones de voluntad o actos propios del Ayuntamiento de Valverde y haya obtenido un perjuicio por ese solo hecho, ya que lo que aquí nos consta es, simplemente, que el presupuesto se presentó en su momento, dando lugar a la liquidación provisional, así como que no consta otra cosa que la ejecución material del proyecto, no comprobada; pero, además, deviene superfluo cualquier tratamiento acerca de este principio general y su proyección al supuesto que nos ocupa cuando la solución jurídica procedente puede descansar, perfectamente, en la adecuada interpretación del artículo 103 TRLHL, según hemos llevado a cabo.

f) Tampoco parece necesaria referencia alguna al artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria como norma de necesario esclarecimiento para la decisión de este asunto. De hecho, más parece un error por inadvertencia motivado posiblemente por los términos del escrito de preparación, pues el precepto en cuestión se refiere a la comprobación de valores de elementos determinantes de la obligación tributaria y a los medios legalmente previstos para llevarla a cabo, lo que no guarda relación directa con los hechos y circunstancias del asunto debatido, sin que, por lo demás, pueda ser confundida la comprobación administrativa como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo, que es a la que se refiere el artículo 103.1 TRLHL, con la comprobación de valores como actividad, método o resultado de una valoración".

**Cuarto.** *Comprobación administrativa prevista en el artículo 103.1 TRLHL.*

Tal y como declara la sentencia de esta Sala parcialmente transcrita, la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL, como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo, es un

trámite inexcusable en cuanto resulta el único medio posible para determinar que la obra proyectada, en su desarrollo o ejecución, se ha ajustado o no al presupuesto presentado, y en qué medida, cualitativa o cuantitativamente, se ha desviado de sus previsiones, lo que es una operación necesaria para determinar la liquidación definitiva, que toma como base el coste real y efectivo de la construcción -instalación u obra-.

Como tal actividad de verificación va dirigida a comprobar el coste real y efectivo de la construcción una vez finalizada.

El art. 103 del TRLHL sólo contempla la posibilidad de practicar en relación con este Impuesto dos liquidaciones, una que denomina provisional a cuenta en función del presupuesto presentado por los interesados, o en función de los indicios o módulos que establezca la Ordenanza, cuando así lo prevea, y otra una vez finalizada la construcción, instalación u obra, cuando mediante la oportuna comprobación administrativa se determina el coste real y efectivo.

Ahora bien, el citado artículo no determina en qué consistirá la comprobación administrativa, sino solo que su finalidad es conocer, con certeza, el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

Frente a ello, el artículo 57 de la LGT se refiere a la comprobación de valores de elementos determinantes de la obligación tributaria y a los medios legalmente previstos para llevarla a cabo, siendo la comprobación de valores una actividad, método o resultado de una valoración, lo que no permite su confusión con la comprobación administrativa como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo.

En el supuesto que se examina, partiendo, como se ha expuesto, que la comprobación a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL es un trámite inexcusable para determinar que la obra ejecutada se ha ajustado a la proyectada y calcular el coste real y efectivo de la obra, se desprende que dicha comprobación se ha realizado por la Administración habiendo consistido en reclamar a la mercantil a la que giró la liquidación provisional la documentación relativa a la finalización de las obras, incluyendo la certificación final, que tenía acerca de la obra - factura certificación liquidación emitida por la contratista IMASATEC de fecha 20-4-2009, importe de 5.666.633,87 euros, certificación final de obra que sirve de base para la emisión de la factura y acta de recepción y entrega de la obra-, y, en base a esta determinó la base imponible del impuesto en la liquidación definitiva.

Consecuentemente, ninguna infracción se advierte en la actuación de la Administración, pues el procedimiento de comprobación llevado a cabo se ajusta al artículo 103 del TRLHL.

Por su parte, el artículo 57 establece los medios legalmente previstos para llevar a cabo una comprobación de valores, medios a los que puede acudir la Administración, pero que no puede ser interpretado, a efectos del asunto ahora examinado, como la imposición de una obligación a la Administración de acudir al procedimiento en el previsto. Dicho de otra forma, la Administración en la comprobación que tiene que realizar con carácter previo a la liquidación definitiva, puede acudir a cualquiera de los medios de comprobación que recoge el artículo 57 de la LGT, pero no está obligada a acudir a ellos en supuestos como el presente en el que la comprobación administrativa ha consistido en la aportación por la recurrente de una documentación que le fue requerida y a fijar la base imponible del impuesto conforme a la documentación aportada.

A lo expuesto se añade que ninguna consecuencia perjudicial para el obligado tributario ha tenido la actuación de la Administración, toda vez que siempre pudo proponer prueba en cualquiera de las dos instancias judiciales, lo que no ha hecho.

En consecuencia, en el supuesto que se examina la Administración ha determinado la base imponible del impuesto aplicando el método del artículo 51 de la LGT, estimación directa, previa realización de una comprobación administrativa que ha consistido en requerir a la recurrente la entrega de determinada documentación y, con base en ella, practicar la liquidación definitiva al resultar determinado el coste real y efectivo de la obra construida.

Este razonamiento resulta, además, conforme con lo expuesto en la sentencia de esta Sala de 28 de julio de 1999, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 8746 /1994, en la que se declara:

"(...) Esta Sala Tercera considera que en el supuesto de presentación de presupuesto, visado por el Colegio Oficial competente, la liquidación provisional debe atenerse a dicho presupuesto, sin que sea válido jurídicamente rectificar dicha liquidación aplicando baremos o tablas de valores, fijados con carácter general y objetivo por los Ayuntamientos.

Terminadas las construcciones, instalaciones u obras, el Ayuntamiento competente puede comprobar, de acuerdo con los medios previstos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, el coste real y efectivo de las obras, practicando la correspondiente liquidación definitiva".

En suma, la Administración puede comprobar el coste real y efectivo de las obras acudiendo a los medios de comprobación previstos en el actual artículo 57 de la LGT, pero no está obligada a ello en supuestos, como el presente, en que la comprobación previa a la determinación de la base imponible del impuesto ha consistido en la documentación aportada por la recurrente a requerimiento de la Administración.

**Quinto.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o si nos encontramos ante un supuesto en el que la Administración procede directamente a determinar la base imponible del impuesto, siendo aplicable el método del artículo 51 de dicha Ley".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la Administración puede comprobar el coste real y efectivo de las obras acudiendo a los medios de comprobación previstos en el actual artículo 57 de la LGT, pero no está obligada a ello en supuestos, como el presente, en que la comprobación previa a la determinación de la base imponible del impuesto ha consistido en la documentación aportada por la recurrente a requerimiento de la Administración.

**Sexto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

**Séptimo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

\* En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Purificación Berjano Arenado, en representación de la mercantil URBE 2000 GRUPO INMOBILIARIO ANDALUZ S.A., contra la sentencia dictada el 23 de marzo de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso de apelación 130/2016 relativo a liquidación del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.