

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

Referencia: NFJ078825

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia de 15 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 134/2019

**SUMARIO:**

**ICIO. Devengo y prescripción.** El debate se centra en determinar si la finalización de la construcción tuvo lugar en el momento en que se dio licencia de primera ocupación el 27 de noviembre de 2012, teniendo en cuenta que el certificado final de obras fue de 9 de octubre de 2012, o bien, como dice la administración municipal cuando se presentó la última referida a la obra, que fue en fecha 31 de diciembre de 2013, aportada por la propia interesada. En este caso no parece razonable, ni ajustado al ordenamiento jurídico autorizar la inauguración de un centro comercial de estas características, tras la concesión de licencia de primera ocupación, y con la concurrencia de público conocida y presumible, sin que la obra se haya dado por finalizada, por lo que no cabe sino admitir como inicio del cómputo de la prescripción, como máximo, el 4 de diciembre de 2012 (fecha en la que no puede dudarse del conocimiento por parte del Ayuntamiento de que se ha producido el final de las obras. Considerando que el acuerdo de liquidación se notificó el 17 de octubre de 2017, ésta será la fecha que habrá de tomarse como referencia para dilucidar si se ha producido o no la prescripción de la obligación tributaria. No tiene razón la Sentencia recurrida cuando alude a la reanudación de la paralización del procedimiento, ni en 18 de enero de 2017, momento en el cual la contribuyente se da por notificada del trámite de audiencia y lo contesta, ni el 15 de febrero de 2017, momento en el cual la administración remite por correo el trámite de audiencia y propuesta de regularización, sencillamente porque ambos actos, a los que se atribuye fuerza para interrumpir la prescripción, en lugar de la necesaria para reanudar unas actuaciones que han estado paralizadas durante más de seis meses, confundiendo la regulación de las consecuencias del exceso de duración del procedimiento con la de dicha paralización, cuya falta de justificación no se pone en duda (antes al contrario, la propia Sentencia impugnada lo admite sin paliativos), no reúnen los elementos necesarios para producir los efectos referidos por una razón fundamental (dejando sus insuficiencias formales aparte); porque es contraria a la doctrina reiterada del TEAC y del Tribunal Supremo. Ninguna de las actuaciones de las mencionadas en la sentencia objeto de este recurso colman las exigencias del art. 150.2 LGT. En ellas no se manifiesta expresamente que se trata de una reanudación de actuaciones, ni se alude a la interrupción injustificada (entre otras razones porque no se reconoce), sino que tiene como única pretensión continuar un procedimiento ordenado e impulsado sin respeto alguno a las formalidades exigidas [Vid., STS de 23 de marzo de 2018; recurso n.º 176/2017 (NFJ069946)]. Por tanto, no puede admitirse el efecto revitalizante del procedimiento que pretende atribuirle la Sentencia directamente impugnada a ninguna de las actuaciones mencionadas, debiendo acudir a la fecha de la notificación de la liquidación como determinante de dicha reanudación formal de las actuaciones, conforme al criterio expresado reiteradamente por el Tribunal Supremo. Por tanto, por prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, y sin necesidad de entrar a examinar los restantes motivos, resulta obligado para este Tribunal estimar el recurso de apelación interpuesto, y, consiguientemente, revocar la sentencia aquí apelada.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 68 y 150.  
RDLeg 2/2004 (TR LHL) arts. 100 y 102.  
Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.  
RD 939/1986 (RGIT), art. 31 quarter.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 112.  
Ley 39/2015 (LPAC), art. 58.

**PONENTE:**

*Don Juan Antonio Toscano Ortega.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ  
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA  
Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Rollo de apelación nº 134/2019

Partes : IKEA IBERICA, S.A. C/ AJUNTAMENT DE SABADELL y AGENCIA TRIBUTARIA DE SABADELL

**S E N T E N C I A** Nº 2290

Ilmos. Sres.

**PRESIDENTE:**

D.<sup>a</sup> MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

**MAGISTRADOS:**

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a 15 de JUNIO de dos mil veinte

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el rollo de apelación nº 134/2019 , interpuesto por IKEA IBERICA, S.A., representado el/la Procurador D. MIRIAM BARAHONA FERNANDEZ , contra la sentencia de fecha 12.9.19 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 17 de los de Barcelona, en el recurso jurisdiccional nº 239/2018 .

Habiendo comparecido como parte apelada AJUNTAMENT DE SABADELL Y AGENCIA TRIBUTARIA DE SABADELL representados por el Procurador ANGEL QUEMADA CUATRECASAS .

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado. D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

**ANTECEDENTES DE HECHO.**

**Primero.**

La sentencia apelada contiene el fallo del siguiente tenor: " Desestimo el recurso presentado por la entidad Ikea Ibérica SA contra la resolución de 2 de marzo de 2018 que desestima el recurso de reposición presentado contra el Decreto 9628/17 de notificación de la liquidación tributaria por el concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Confirмо la resolución impugnada en todas sus partes". " Sin hacer expresa imposición de costas".

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución judicial se interpone recurso de apelación por la parte actora, siendo admitido por el Juzgado a quo con remisión de lo actuado a este Tribunal ad quem previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma.

#### **Tercero.**

Desarrollada la apelación, y tras los oportunos trámites procesales que prescribe la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, en su respectivos artículos, en concordancia con los de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, se señala día para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

#### **Cuarto.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO.**

#### **Primero. Sobre el objeto del recurso de apelación.**

Se impugna en la presente alzada por la parte actora, Ikea Ibérica, S.A., la sentencia número 239/2019, de 12 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 17 de los de Barcelona y su provincia en su recurso contencioso-administrativo número 239/2018, seguido por los trámites del procedimiento ordinario entre aquella mercantil y el Ayuntamiento de Sabadell, Agencia Tributaria de Sabadell, resolución judicial que declara: " Desestimo el recurso presentado por la entidad Ikea Ibérica SA contra la resolución de 2 de marzo de 2018 que desestima el recurso de reposición presentado contra el Decreto 9628/17 de notificación de la liquidación tributaria por el concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Confirмо la resolución impugnada en todas sus partes". " Sin hacer expresa imposición de costas".

La actuación administrativa impugnada objeto de aquel recurso contencioso-administrativo consiste en el decreto número 2510/2018, de 2 de marzo de 2018, del Presidente del Organismo Agencia Tributaria de Sabadell, Ayuntamiento de Sabadell, por el que se resuelve: " Desestimar el recurso de reposición, presentado por el Sr. Andrés y el Sr. Aquilino, en nombre y representación de Ikea Ibérica, SA en fecha 17 de noviembre de 2017, contra el Decreto número 9628/2017 de notificación de liquidación tributaria con número de expediente 2014INS00053 por el concepto Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 371.824,38 euros más 28.669,95 € en concepto de intereses de demora ". Dicho decreto número 2518/2018, que hace suyo e incorpora a efectos de motivación el informe de Inspección tributaria de 22 de febrero de 2018), en relación a las cuestiones ahora suscitadas (prescripción y motivación de la liquidación) expone los hechos y fundamentos de derecho siguientes (se reproducen en parte):

#### **"ANTECEDENTES.**

**PRIMERO.-** En fecha 7 de julio de 2014 se notificó al obligado tributario Ikea Ibérica, SA., la comunicación de inicio de las actuaciones de Inspección del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras de las obras realizadas en Sant Pau del Riu Sec - c. de la Serra de Galliners, 68 con expediente de obras números 2010LLMJ00158, 2012LLMj00032 y 2013LLMN00391.

**SEGUNDO.-** En virtud del artículo 1500 de la Ley General Tributaria la duración del procedimiento de inspección debía haber incluido en fecha 13 de agosto de 2015, tras entender que los períodos del 15/07/2014 al

30/07/2014, del 10/06/2015 al 01/07/2015 son dilaciones imputables al contribuyente, quien solicitó en dichas ocasiones una ampliación del plazo para la comparecencia y atención al requerimiento de documentación respectivamente. No obstante, las actuaciones continuaron tras dicha fecha a través de diversas comunicaciones vía correo electrónico entre el representante de la entidad y la inspectora actuaria donde se hacía llegar documentación requerida, así como se ponía de manifiesto las discrepancias entre una y otra parte en cuanto a los elementos beneficio industrial y gastos generales para el cálculo del ICIO.

TERCERO. En fecha 29 de diciembre de 2016 se notifica al obligado tributario y vía correo electrónico, el trámite de audiencia y propuesta de regularización, tras comprobarse que se realizó un ingreso incorrecto en relación al coste real y efectivo de las obras efectuadas por parte de la mercantil Ikea Ibérica, SA. En dicho momento se entienden reanudadas de forma formal las actuaciones inspectoras, pues la entidad lo da por recibido y7 dentro del plazo de los 15 días presenta las alegaciones al trámite. En dicha comunicación ya se pone de manifiesto que la duración ha sido superior a los plazos que se establece en la normativa.

CUARTO.- En fecha 18 de enero de 2017 la entidad Ikea Ibérica, presenta escrito de alegaciones que son resueltas en el acta de disconformidad notificada en fecha 27 de marzo de 2017 vía correo electrónico, notificándose en fecha 3 de mayo de 2017, según acuse de recibo, tras la firma de ambas partes. No habiéndose recibido alegaciones contra el acta de disconformidad, en fecha 17 de octubre de 2017 se notifica el acto de liquidación, concluyéndose en dicha fecha el procedimiento de inspección. Dicho acto de liquidación se acuerda en Decreto número 9628/2017 y número de Agencia 1325/2017 por el Presidente del Organismo de la Agencia Tributaria de Sabadell en atención a sus facultades delegadas y el respectivo Estatuto. (...)

#### ANÁLISIS DE LAS ALEGACIONES.

PREVIA. Sobre la fecha de finalización de las obras.

El hecho imponible del ICIO aparece regulado en el artículo 100 del Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), y está constituido por la realización, dentro del término municipal, por cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. En virtud de lo establecido en el artículo 102.1 de la LRHL, la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

En la medida en que la liquidación provisional del ICIO se produce antes del verdadero devengo del impuesto y, como tal, no es un acto inequívoco y definitivo, no les resulta aplicable la doctrina de los propios actos. Y, obviamente, el municipio tendrá que aplicar la ley imperativa, que le impone cuantificar la obligación tributaria atendiendo al coste definitivo de la obra o construcción. Sobre la base de todos los elementos incluidos en el proyecto que dio lugar a la licencia.

En suma, la liquidación definitiva del ICIO debe practicarse sobre el coste real y efectivo de la construcción en su conjunto, sin que se vea en modo alguno condicionado a la hora de determinar la base imponible con la que se hubiera tomado para practicar la liquidación provisional a cuenta, y de aquí que la propia liquidación derivada de la inspección tampoco deba contener, como alegan los recurrentes, los datos del inicio de la obra.

La liquidación definitiva del ICIO, a diferencia de lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no impide inspeccionar los hechos y practicar la liquidación definitiva regulada en la LRHL en atención a lo que resulte de dichas actuaciones de comprobación e investigación. Así se desprende de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares 864/2013 de 18 de diciembre (recurso de apelación 218/2013) en la que se dice que (...).

Si el hecho imponible del ICIO es la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, la construcción, instalación u obra que se grava es el <resultado de un proceso>. Por eso el hecho imponible no se perfecciona hasta que la obra pueda considerarse, material o jurídicamente, concluida. La STS de 14 de diciembre de 2005 fijó, como doctrina legal, que < el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas>.

Teniendo en cuenta la normativa aplicable y, atendiendo al caso que nos ocupa, debe hacerse constar que si bien es cierto que el certificado final de obra presentado por la entidad determina la finalización de las obras en fecha 9 de octubre de 2012, cabe tener en cuenta que del total de facturas presentadas por Ikea Ibérica para la

justificación del coste real y efectivo de la obra en cuestión existen varias facturas durante el ejercicio 2013, siendo la de fecha más tardía la del 31 de diciembre de 2013. Así, las facturas justificativas con fecha de 2013 toman un valor de casi 2 millones de euros y con conceptos como albañilería y certificaciones de obra civil, certificaciones de electricidad e instalación eléctrica, instalación escaleras mecánicas y de placas solares, señalización aparcamiento, sistemas de bombeo o de transporte entre otros. Certificaciones correlativas con las emitidas durante el ejercicio 2012.

Dichas facturas del ejercicio 2013 ponen más que de manifiesto que las obras para las que se había solicitado licencia, a la fecha del certificado final de obra no se encontraban efectivamente finalizadas. Si bien la fecha exacta de finalización podría ser objeto de discrepancia, entendiéndose que las facturas de septiembre, noviembre y diciembre de 2013 podrían ser de carácter residual, pero no puede afirmarse lo mismo con las facturas continuas durante los meses de enero a julio. En dicha línea también podríamos situar la escritura de obra nueva que se firma en fecha 25 de junio de 2013 y para la que se detalló un valor de construcción de 42.150.719,64€ muy por encima del coste detallado en la solicitud de uso y ocupación, para el que se había calculado un importe de 37.936.624,37 €. Recuérdese que es criterio del Tribunal Supremo que el valor declarado en las escrituras de obra nueva constituye, salvo prueba en contrario, el valor real de la obra.

Los recurrentes ponen de manifiesto en sus alegaciones que la fecha de fin de obra (9 de octubre de 2012) no es una fecha que la Administración ponga en duda, aludiendo a que la propia Administración concedió en fecha 27 de noviembre de 2012 la licencia de primera ocupación de la edificación de referencia y que el centro fue inaugurado en fecha 4 de diciembre de 2012. En dicha línea cabe hacer hincapié en que tal y como se pone de manifiesto en la concesión de la licencia de uso y ocupación, la misma se otorgó teniendo en cuenta la declaración responsable del titular y la documentación aportada por el propio contribuyente. Pero no bajo una inspección de verificación en el centro. Así mismo, la fecha de inauguración parece evidenciar que el centro estaba en condiciones de ser abierto al público pero no que la totalidad de la obra se encuentre efectivamente ejecutada en base a la licencia solicitada.

Tras afirmar que, desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante es la realización del elemento objetivo y, desde la perspectiva del Tribunal Supremo se afirma que no importa la extensión temporal del elemento material realizado sino que deberemos acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente, en tanto que dichos conceptos están incluidos en la licencia de obras mayores solicitado en el ayuntamiento en la construcción de edificio de nueva planta comercial, queda más que justificado que a efectos del cómputo del período de prescripción la fecha a tener en cuenta no puede ser la del certificado final de obra, sino la de la última factura aportada por parte del contribuyente, recordemos que aportadas por él mismo, para la justificación del coste real y efectivo.

PRIMERA. Sobre la duración del procedimiento.

El artículo 150 de la LGT referido al "Plazo de las actuaciones inspectoras" dispone por lo que aquí interesa y, vigente en el momento del inicio del presente expediente de inspección: (...)

Por otro lado, el artículo 66.a) de la LGT dispone que prescribirán a los cuatro años, entre otros derechos, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El artículo 68.1.a) de la misma Ley dispone que: "1. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo a) del artículo 66 se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

Pues bien, en el presente supuesto la propia Inspección reconoce mediante la notificación del trámite de audiencia, momento en el que se retoman las actuaciones inspectoras, el exceso del plazo de doce meses establecido en el art .150.1 de la LGT. La Inspección se inició en fecha 7 de julio de 2014 y las actuaciones de comprobación se finalizaban en fecha 1 de diciembre de 2016, momento en el que el obligado tributario presentaba la última documentación requerida. Obtenidos los datos para fundamentar la propuesta se concedía trámite de audiencia, interrumpiendo la prescripción del tributo en cuestión y, por tanto, teniendo la inspección un nuevo plazo de doce meses para finalizar la inspección.

En relación al anterior punto, cabe afirmar que con la presentación de las alegaciones al trámite de audiencia presentado por la entidad, la misma se da por notificada del trámite de audiencia y la propuesta de liquidación en fecha 29 de diciembre de 2016. Dado que en dicha fecha las actuaciones de inspección se habían extendido de los

12 meses, daría por interrumpido la prescripción del ICIO. Como hemos visto, en dicha fecha el tributo no se encontraba prescrito por cuanto no transcurrieron más de 4 años desde la finalización de la obra (Diciembre 2013).

Y al hilo de lo anterior, hay que señalar que reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo (utilizando el artículo 150.2 LGT como instrumento de interpretación del artículo 29.3 de la Ley 1/1998 y 31. quarter del RGIT) que dicha "reanudación formal" de las actuaciones interrumpe la prescripción (v.gr. STS de 18-12-2013, rec. nº. 4532/2011; STS de 06-03-2014, rec. nº. 6287/2011, STS de 13-06-2014, rec. nº. 848/2012, que reproducen lo dicho en la primera). En concreto se dice en la primera de las sentencias citadas: <... nada impedía otorgar efecto interruptivo a la reanudación formal de las actuaciones, transcurrido el plazo máximo de duración establecido, si esta circunstancia se comunica al sujeto pasivo, como ocurrió en el presente caso...>. Y resultando ya de aplicación directamente el artículo 150 de la Ley 572003 a la vista de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras del caso en cuestión, la STS de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013) se reitera en el sentido de considerar que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, la reanudación formal de las mismas debidamente notificada al contribuyente interrumpe la prescripción.

Desde la fecha de notificación del trámite de audiencia, se desarrollaron las actuaciones con normalidad, no existiendo períodos de 6 meses sin actividad injustificada por parte de la Administración y habiéndose concluido el procedimiento antes de los 12 meses.

Dicho lo anterior, a la vista de la redacción del artículo 150 de la LGT antes transcrito, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, entendemos que no basta con la "realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo" para que deba entenderse de nuevo la prescripción, sino que han de tratarse de actuaciones que, obviamente, tengan un contenido bastante para interrumpir la prescripción. De ello que la comunicación del trámite de audiencia y la propuesta de liquidación en fecha 29 de diciembre de 2016 ha de entenderse que tiene un contenido bastante para interrumpir la prescripción, no pudiendo calificarse la misma como diligencia o comunicación <argucia>. (...)

#### TERCERA.- Falta de motivación de la liquidación resultante

Alegan los recurrentes la insuficiencia de la motivación en la liquidación. En el presente caso la motivación aparece clara, tanto en el acta de disconformidad, como en el informe ampliatorio, ya que en ellos se contiene la descripción de los hechos y elementos que dan lugar al incremento de la base imponible a tener en cuenta en la liquidación definitiva del ICIO. Por lo que se considera que el acta contiene los elementos esenciales objeto de la regularización lo que permite conocer al contribuyente cuales fueron los motivos tenidos en cuenta por la inspección para practicar la liquidación recurrida y, sin que la entidad inspeccionada hubiera presentado escrito de alegaciones a la propia acta de disconformidad ni especificado datos distintos que, a su juicio, debieron tenerse en cuenta (...).

La sentencia apelada delimita el objeto del recurso en su antecedente de hecho sexto y en su fundamento de derecho primero y expone en síntesis los motivos del recurso y de oposición en su antecedente de hecho séptimo:

#### "ANTECEDENTES DE HECHO.

##### SEXTO. Objeto del recurso.-

El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la pretensión anulatoria ejercitada a nombre de la entidad Ikea Ibérica SA contra la resolución de 2 de marzo de 2018 que desestima el recurso de reposición presentado contra el Decreto 9628/17 de notificación de la liquidación tributaria por el concepto de Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras.

##### SÉPTIMO. Pretensiones y alegaciones de las partes.

La parte actora expone como fundamentos de derecho en primer lugar que no existe representación según el artículo 46 LGT ya que la actora no ha conferido representación a ninguno de los actuantes en el procedimiento y ninguno de ellos tenía poder para representar individual o subsidiariamente a la obligada tributaria, sin que en ningún momento se haya subsanado el defecto. No exista autorización alguna para que el órgano tributario se relacione por correo electrónico con los empleados de la demandante y no puede considerarse la existencia de un consentimiento tácito, por lo cual las llamadas telefónicas y las notificaciones y comunicaciones remitidas por correo electrónico no tienen valor ni producen efecto alguno. Alega el artículo 150.2 LGT sobre interrupción injustificada del procedimiento por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas imputadas al obligado tributario y diversa jurisprudencia sobre la materia. El procedimiento inspector se inicia el 7 de julio de 2014 y se extiende hasta la notificación de la liquidación, lo que tiene lugar el 17 de octubre de 2017, debiendo haber concluido el 13 de agosto de 2015, es decir pasó a tener una duración de tres años, tres meses y 10 días y es de aplicación el artículo 150 LGT que establece el plazo de 12 meses y la administración que no motivó las circunstancias por las

que consideraba que la liquidación se efectuó en plazo. Se refiere a continuación a la prescripción del derecho a practicar la liquidación, entendiendo que el inicio del cómputo del plazo es el 4 de diciembre de 2012, fecha en la cual el Ayuntamiento tuvo conocimiento del final de las obras y en consecuencia el 4 de diciembre de 2016 tuvo que liquidar. Falta de motivación de la liquidación por no dar explicación alguna de a la base imposible. Por todo ello solicita que se estime al demanda y se declare contrario a derecho la resolución y liquidación objeto de este procedimiento.

La demandada se opone a la demanda y alega en primer lugar unos antecedentes a los que me remito y como fundamentos de derecho alega sobre la falta de presentación, indicando que la actora no diferencia entre actos de trámite y esenciales, exigiendo una representación mancomunada en todos los casos y la representación mancomunada de la actora ya consta acreditada. Las comunicaciones telefónicas y por correo electrónico han sido meras actuaciones de trámite para agilizar e informar y todos los actos de trámite que se han comunicado con mayor celeridad por correo electrónico y se ha notificado posteriormente por correo ordinario. Niega la existencia de interrupción injustificada del procedimiento, afirmando que la legislación aplicable es la anterior a la reforma de la Ley 34/15 de 21 de septiembre, es decir la Ley 58/2003 de 17 de diciembre y RD 1065/07 y la concesión del trámite de audiencia y propuesta de resolución interrumpen la prescripción del tributo, por lo que la administración tributaria tiene 12 meses más para finalizar la inspección. El día a quo para el cómputo de la prescripción se inicia el momento en que la obra concluye que no puede considerarse que la obra concluyó el 09/10/12, momento del certificado final de la obra, ya que existen facturas durante el ejercicio 2013 que ascienden a casi 2 millones de euros que corresponden a obras realizadas indican que en la fecha de certificado final de obras, las mismas no se encontraban efectivamente finalizadas, por lo tanto se entienden que las obras finalizaron el 31 de diciembre de 2013 y además las circunstancias de poderse abrir al público el centro no implica que la obra estuviera finalizada según la licencia. Niega la existencia de prescripción ya que a la fecha del devengo del impuesto es la de la última factura el 31/12/2013 y teniendo en cuenta que el acta de disconformidad con la liquidación se notificó el 17/10/17, no ha transcurrido el plazo de cuatro años. El acta de disconformidad como el informe de ampliación la motivación es clara y evidente, como también lo es el acuerdo de liquidación y contiene todos los elementos esenciales para considerar motivados dichos documentos. Por todo ello solicita que se desestime la demanda.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- Se trata de unas obras de modificación que se llevaron a cabo en el centro comercial de Ikea de Sabadell y por las cuales la entidad actora declaró un coste final de la construcción de 47.232.200,33,47 €.

No estando conforme la administración con ello el 7 de julio se iniciaron actuaciones de inspección y el 29 de diciembre de 2016 se notificó al obligado tributario el trámite de audiencia y propuesta de regularización. Tras un escrito de alegaciones se notificó el informe complementario, haciéndose constar una cuota tributaria diferencial de 371.824,36 €.

Por Decreto de 18 de septiembre de 2017 se aprobó la propuesta de liquidación definitiva por importe de 400.934,31 € adjuntando dos cartas de pago, una por 371.824 € por cuota diferencial y otra por 28.669,95 € correspondientes a intereses de demora.

Contra estos actos administrativos se presentó recurso de reposición que fue desestimado y se general al presente recurso contencioso administrativo".

Sobre los motivos del recurso consistentes en la falta de representación y la invalidez de las comunicaciones telefónicas y efectuadas por correo electrónico, se pronuncia la sentencia en sus fundamentos de derecho segundo y tercero (este último se reproduce en parte):

"SEGUNDO.- La primera alegación que presenta la parte actora es la referida a la falta de representación en la actuaciones realizadas por la administración, según el artículo 46 LGT.

Dicho artículo en su versión aplicable indica:

" 1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje

constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos.

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.

6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6(\*) del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente".

El examen del expediente nos indica que los actos de trámite existentes se llevaron a cabo con diversos y distintos representantes de la actora, que la entidad actora se dio por perfectamente enterada y cumplió con lo acordado por la administración. Ahora bien, los actos con trascendencia jurídica como son la conformidad con el trámite de audiencia y propuesta de resolución, escrito de alegaciones de la propuesta de regularización y trámite de audiencia, o acta de disconformidad informe ampliatorio, recurso de reposición referente al acto de disconformidad, todos ellos se encuentran suscritos por los representantes mancomunados de la actora, según los poderes debidamente acreditados que obran en el expediente.

A pesar de ello, en el caso que exista algún defecto, es de aplicación el artículo 112 RD 1065/07, que establece que:

" Se entenderán ratificadas las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia del poder de representación en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia".

Como sea que en un recurso de reposición no se impugnó la falta de representación, en virtud de la normativa expuesta debe entenderse subsanado cualquier hipotético defecto existente y no detectado.

TERCERO.- La segunda alegación de la parte actora es la que niega la validez de las comunicaciones telefónicas o efectuadas por correo electrónico. Examinado el expediente administrativo resulta que todas aquellas comunicaciones efectuadas por correo electrónico fueron reproducidas posteriormente por correo ordinario y las telefónicas no pueden ser consideradas como notificación y en principio ni unas ni otras tienen validez a efectos de interrupción de las actuaciones o prescripción. Todo ello sin perjuicio de lo que dispone el artículo 58 LPA, en casi idéntico texto en la actual LPA 39/15.

3. Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro de lacto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.

Y la doctrina sobre notificaciones que resulta de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2011, la cual fue dictada en un asunto de carácter tributario, ratificada por otras muchas:

(...) CUARTO (...)

b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la Administración en la notificación, <con propósitos no de auténtica defensa, sino

de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria> ( Sentencia de 28 de julio de 2000 -rec. casac. núm. 6927/1995 , FD Tercero)...".

Acerca de los motivos del recurso concernientes a la duración del procedimiento y la prescripción, razona la sentencia en sus fundamentos de derecho cuarto y quinto (el primero de ellos se reproduce en parte):

"CUARTO.- La siguiente alegación es sobre la duración injustificada del procedimiento.

El artículo 150 LGT vigente en el momento del inicio del procedimiento (versión 07/07/2014) establece que (...).

El procedimiento de inspección se inicia el 7 de julio de 2014, mediante la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras y se extiende hasta la notificación de la liquidación, que tuvo lugar el 16 de octubre de 2017, de lo que resulta que la inspección se ha extendido por un período de tres años, tres meses y 10 días, superando ampliamente el plazo establecido de 12 meses.

Es de aplicación la STS de 10 de diciembre de 2014, que dice (...)

En igual sentido la STS de 22 de diciembre de 2016, con antecedentes de interés para el caso como son (...)

Y la sentencia de 28 de enero de 2011 establece el concepto de interrupción justificada, diciendo (...).

En definitiva, en aplicación de esta doctrina y teniendo en cuenta que no existe justificación de ningún tipo sobre el manifiesto retraso existente sobre el plazo legal, siendo lo único que se indica que: <el obligado tributario ha presentado toda la documentación solicitada por la inspección", lo cual no implica justificación sobre el retraso, deberá concluirse que se ha superado indebidamente el plazo para resolver el procedimiento, con los efectos que establece el artículo 150 LGT, es decir la no interrupción del plazo de prescripción.

Las breves interrupciones a solicitud de la actora para atender los requerimientos de documentación por el período comprendido entre el 15/07/14 al 30/07/14 y del 10/06/15 al 01/07/15, son efectivamente imputables al contribuyente, pero no modifican el cómputo global.

QUINTO.- Y entrando en el plazo de prescripción, el debate se centra en determinar si la finalización de la construcción tuvo lugar en el momento en que se dio licencia de primera ocupación el 27 de noviembre de 2012, teniendo en cuenta que el certificado final de obras fue de 9 de octubre de 2012, o bien, como dice la administración municipal cuando se presentó la última referida a la obra, que fue en fecha 31/12/13, aportada por la propia interesada.

Sobre el plazo de prescripción en este impuesto, existe doctrina legal surgida de la Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2005, en el siguiente sentido:

" El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas".

Es decir, lo que realmente interesa es el momento efectivo de la finalización de la obra, y en este sentido debemos dar la razón al Ayuntamiento por cuanto existen facturas, que se han computado a efectos del cálculo del impuesto, que abarcan todo el año 2013 hasta el 31/12/2013, y que alcanzan una cantidad próxima a los 2 millones de euros, importe que de ninguna manera se puede justificar con retoques o arreglos de obras ya realizadas.

La circunstancia de haberse librado el certificado final de obras y la licencia de primera ocupación, y hasta la circunstancia de haberse celebrado una inauguración pública con asistencia de miles de personas, solo implica que la administración consideró segura para el público la obra realizada hasta aquel momento y por ello permitió su apertura y uso, pero ello no implica forzosamente la terminación de la obra.

Por lo tanto, aceptamos que el momento del inicio del plazo de prescripción fue el 31/12/2013. El plazo nos lleva al 31/12/2017.

La prescripción se interrumpe por cualquier actuación de la administración tributaria, realizada con conocimiento formal el obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria ( art. 68.1 a LGT).

Las actuaciones inspectoras se retoman mediante la notificación del trámite de audiencia, que tuvo lugar el 29/12/2016, por correo electrónico (folio 811). El 23 de enero de 2017 aparece otro correo electrónico que manifiesta enviar respuesta por correo administrativo y adelanta el documento escaneado.

El 18/01/17 Ikea contesta por correo administrativo la propuesta de regularización recibida por correo electrónico (folio 821).

Y el 15/02/2017 (folio 829), la administración remite por correo el trámite de audiencia y propuesta de regularización.

La notificación de la propuesta de liquidación definitiva y remisión de las cartas de pago, tuvo lugar el 17/10/17 (folio 973) remitidas por correo.

Aplicando la doctrina que se ha citado en anteriores FdD, la prescripción se inicia el 31/12/2013 y se interrumpe el 7 de julio de 2014, cuando se notifica el inicio de las actuaciones inspectoras. Se produce a continuación un período de interrupción que perdura hasta el 18/01/17, momento en el cual Ikea, se da por notificado del trámite de audiencia y lo contesta. En este cómputo no se supera el plazo de cuatro años de prescripción.

Si, por el contrario, entendemos que el período de prescripción de suspensión perdura hasta el 15/02/2017, momento en el cual la administración remite por correo el trámite de audiencia y propuesta de regularización, forma de cálculo que como hemos visto no nos parece correcta, tampoco en este caso se supera el plazo de cuatro años.

Con lo cual decae la alegación de la parte actora".

Al último motivo del recurso, sobre la falta de motivación de liquidación, da respuesta la sentencia en su fundamento de derecho sexto:

"SEXTO.- Y entrando en la última alegación de la parte actora, consistente en la falta de motivación de la liquidación, la misma no puede prosperar por cuanto los actos administrativos impugnados contienen los hechos y el derecho aplicable, concretamente de los hechos que dan lugar al incremento de la base imponible en relación al impuesto y además en ningún caso han dado lugar a indefensión, por lo que debe rechazarse este motivo del recurso".

#### **Segundo.** *Sobre las pretensiones y los motivos del recurso de apelación y la oposición al mismo.*

La parte actora ahora apelante, Ikea Sabadell, S.A., interesa de la Sala que " en relación al recurso de apelación frente a la Sentencia núm. 233/2019 dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 17 de Barcelona ", " dicte Sentencia que acuerde su revocación y la consiguiente invalidez de los actos inicialmente impugnados". Fundamenta dichas pretensiones en los motivos que ordena, rubrica y expone a modo conclusivo y/o desarrolla en su caso como sigue.

1. " Primero. Sobre la representación en las actuaciones inspectoras": " En suma, la completa ausencia de representación formal exigida en los términos del artículo 46.2 de la LGT no puede soslayarse mediante los argumentos aducidos en la Sentencia impugnada, debiendo dar lugar a su revocación y a la declaración de invalidez de las actuaciones, considerando (y esto no debe olvidarse) que, conforme al principio de oficialidad o de impulso de oficio, es el órgano que tramita el procedimiento al que le corresponde impulsar su adecuada instrucción".

2. " Segundo.- Las diligencias como elemento esencial del procedimiento inspector": " En definitiva, la instrucción del procedimiento adolece del debido soporte, incurriendo en una infracción de los artículos 99.7 y 107 de LGT, con extensión al 46.2 del mismo cuerpo normativo, por la ausencia en los 4 ejemplares con esa denominación de cualquier intervención de un representante debidamente autorizado del contribuyente".

3. " Tercero.- Sobre las comunicaciones telefónicas y por correo electrónico": " Por virtud de todo lo anterior, pueden establecerse dos conclusiones": " 1ª.- Las llamadas telefónicas a las que se alude en el tan reiterado documento obrante en las págs. 959 y 960 del expediente no tienen ningún valor, ni producen efecto jurídico alguno". " 2ª.- Las notificaciones y comunicaciones remitidas por correo electrónico obrantes en el expediente no tienen valor, ni producen efecto jurídico alguno, por no reunir las condiciones y requisitos exigidos por la normativa aplicable, en tanto en cuanto no constituyen actuaciones administrativas realizadas con conocimiento formal del obligado tributario conducentes a la regularización, comprobación o inspección de la obligación tributaria (cfr. Artículo 68 de la LGT ), habida cuenta de la reiterada ausencia de representación válida de sus receptores, que la Sentencia impugnada omite al realizar unas consideraciones generales sobre la eficacia de las notificaciones. En suma, se trata de actuaciones que no pueden reputarse como acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado, por causa del medio y la forma utilizados para su práctica". " Estas circunstancias descritas descartan, cuando menos la validez de cualquier actuación realizada por la Administración hasta la firma de las alegaciones realizadas frente a la propuesta de liquidación, suscrita por los representantes mancomunados del obligado tributario, si bien es cierto que igualmente carentes de una representación ad hoc, en el sentido al que

ya se ha hecho reiterada referencia, que tuvo lugar el 18 de enero de 2017 (fecha en que podría entenderse practicada la notificación de la referida propuesta), pues es de sobra sabido que las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación o interponga el recurso procedente (v. gr., por todas, STS de 12 de enero de 2012). En cualquier caso, a estas alturas, ya no puede hablarse de procedimiento, en un sentido técnico jurídico, con las consecuencias que de ello deben derivarse".

4. " Cuarto.- Sobre los efectos en el procedimiento y su interrupción realizadas por la Administración actuante": " En aplicación de la doctrina expuesta ( sentencia de 21 de junio de 2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, recurso de casación número 191/2015, fundamento de derecho segundo: "la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción "si bien producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que las actuaciones que vayan a realizarse"), sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del período de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción. Cuando, como ocurre en nuestro caso, dicha reanudación formal no ha tenido lugar, el hito interruptivo de la prescripción, una vez interrumpidas injustificadamente las actuaciones inspectoras por causa no imputable al interesado es la notificación del acuerdo de liquidación al obligado tributario". " Siguiendo esta doctrina, y considerando que el acuerdo de liquidación se notificó el 17 de octubre de 2017, ésta será la fecha que habrá de tomarse como referencia para dilucidar si se ha producido o no la prescripción de la obligación tributaria. No tiene razón la Sentencia recurrida cuando alude a la reanudación de la paralización del procedimiento, ni en 18 de enero de 2017 , <momento en el cual Ikea, se da por notificada del trámite de audiencia y lo contesta>, ni el 15 de febrero de 2017, <momento en el cual la administración remite por correo el trámite de audiencia y propuesta de regularización>, sencillamente porque ambos actos, a los que se atribuye fuerza para interrumpir la prescripción, en lugar de la necesaria para reanudar unas actuaciones que han estado paralizadas durante más de seis meses, confundiendo la regulación de las consecuencias del exceso de duración del procedimiento con la de dicha paralización, cuya falta de justificación no se pone en duda (antes al contrario, la propia Sentencia impugnada lo admite sin paliativos), no reúnen los elementos necesarios para producir los efectos referidos por una razón fundamental (dejando sus insuficiencias formales aparte); porque es contraria a la doctrina reiterada del TEAC y del Tribunal Supremo, tal y como acaba de exponerse. En efecto, ninguna de las actuaciones de las mencionadas en la Sentencia objeto de este recurso colman las exigencias del artículo 150.2 de la LGT , tal y como lo ha interpretado el Tribunal Supremo. En ellas no se manifiesta expresamente que se trata de una <reanudación de actuaciones>, ni se alude a la interrupción injustificada (entre otras razones porque no se reconoce), sino que tiene como única pretensión continuar un procedimiento ordenado e impulsado sin respeto alguno a las formalidades exigidas, como ha quedado expuesto en los fundamentos procedentes (vid. en este sentido, la STS de 23 de marzo de 2018; Rec. núm. 176/2017)". " Por tanto, no puede admitirse el efecto revitalizante del procedimiento que pretende atribuirle la Sentencia directamente impugnada a ninguna de las actuaciones mencionadas, debiendo acudir a la fecha de la notificación de la liquidación como determinante de dicha reanudación formal de las actuaciones, conforme al criterio expresado reiteradamente por el Tribunal Supremo".

5. " Quinto.- Sobre la duración del procedimiento inspector": " En esta línea, la STS (Sala 3ª) núm. 2758/2016, de 22 de diciembre de 2016, casación 3654/2015 , recuerda que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector determina que deban perder su efecto las actuaciones que hayan tenido lugar hasta que se produzca la superación del referido plazo máximo". " Por tanto, considerando que no se acreditan, ni se sostienen las dilaciones que se le imputan, a tanto alzado, al contribuyente, debe atenderse a lo previsto en el artículo 150 de la LGT (aplicable *ratione temporis*) y tener por superada la duración del procedimiento por haber excedido con mucho de 12 meses, acarreando la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones inspectoras (por todas, Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 28 de febrero de 2013)".

6. " Sexto.- Sobre la prescripción del derecho a practicar la liquidación": " Hilvanando este fundamento con los anteriores, esta representación ni tiene inconveniente en aceptar que el inicio del cómputo de la prescripción es el momento en el que la obra puede darse por concluida". " La cuestión a dilucidar es precisamente esa; cuándo puede darse por finalizada una obra consistente en una tienda de Ikea de las características de la que nos ocupa, que, como, es evidente, permanece en constante movimiento, por su propia naturaleza y objeto. Ciertamente, no es

descabellado afirmar que el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva sólo comienza cuando la Administración ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, según consenso jurisprudencial, cuando se concede la licencia de primera ocupación, circunstancia que ocurrió el 27 de noviembre de 2012, tras la presentación ante el Ayuntamiento de la documentación relativa al final de la obra (el certificado final de obra data de 9 de octubre de 2012), salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior". " En efecto, la licencia de primera ocupación tiene una doble finalidad, verificar que el edificio reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina, y constatar si la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida en su día. Para la obtención de dicha licencia es necesario aportar el certificado de final de obra emitido por el técnico competente". " De hecho, puede ocurrir que, ante la solicitud de la licencia de primera ocupación, el Ayuntamiento considere que la construcción, instalación u obra no se ajusta a la normativa urbanística o a la licencia de obras y ordene que se lleven a cabo trabajos adicionales, por lo que, en este caso, no finalizará la obra hasta que se ejecuten dichos trabajos y sean aceptados por el Ayuntamiento ( STS de 14 de septiembre de 2005 ), circunstancia que no se ha producido en lo que nos concierne, de tal suerte que la Administración tributaria debe plegarse en esta materia, sino se quieren desbordar sus funciones, al momento en el que se presenta al Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, en los casos en los que, como aquí ocurre, ésta se concede, sin que se produzca por la autoridad competente una extensión del procedimiento de legalización de las obras; lo que, en su caso, permitiría entender ampliado el cómputo prescriptivo, hasta la efectiva concesión de la referida licencia de primera ocupación, que debe entenderse el momento de finalización real de las obras (cfr., en este sentido, STSJ de Andalucía, sede Málaga, de 18 de marzo de 2019, núm. 861/2019, Rec. núm. 1523/2016 )". " Sin embargo, la Sentencia impugnada hace suyo el argumento de la Administración tributaria por extender la duración de la obra atendiendo a la fecha de facturas que se expiden tras las fechas referidas, quitándole importancia a la licencia de primera ocupación, como si ésta no pasara por una actividad administrativa para verificar que el centro reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina, así como para constar que la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida (lo que de hecho genera el devengo de diversas tasas que han sido oportunamente exaccionadas por las autoridades competentes, obrantes en el tomo 2 del expediente), lo cierto es que el argumento incurre en una contradicción insalvable, habida cuenta de que si no hubieran estado culminadas las obras no se habría concedido la licencia de primera ocupación, y mucho menos la autorización para inaugurar el centro comercial, que se produjo de forma notoria el 4 de diciembre de 2012, con la asistencia de representantes políticos...". " No parece razonable, ni ajustado al ordenamiento jurídico autorizar la inauguración de un centro comercial de estas características, tras la concesión de licencia de primera ocupación, y con la concurrencia de público conocida y presumible, sin que la obra se haya dado por finalizada". " De hecho, negar semejante circunstancia, por mor de la existencia de facturas que no afectan a la existencia del elemento material del hecho imponible y tienen su fundamento en su propia naturaleza, en estado de permanente evolución, llegaría a conducir al absurdo de que la obra no finalizaría jamás. Y es sabido que en el debate jurídico debe huirse de lo absurdo" (...) " Dicho lo anterior, no cabe sino admitir como inicio del cómputo de la prescripción, como máximo, el 4 de diciembre de 2012 (fecha en la que no puede dudarse del conocimiento por parte del Ayuntamiento de que se ha producido el final de las obras). Así las cosas, el 4 de diciembre de 2016, tras el transcurso del plazo de los 4 años que establece el artículo 66 a) de la LGT , prescribió el derecho a liquidar el Impuesto objeto de controversia, conforme a lo expuesto en los fundamentos precedentes (...)"

7. " Séptimo.- Sobre la liquidación practicada": " A pesar de que obran en el expediente (ciertamente dispersos) certificados aportados por mi patrocinada de todos los contratistas que han intervenido en la obra, desglosando el beneficio industrial y los gastos generales, de suerte que han quedado acreditadas y justificadas todas las deducciones practicadas (puede verse un cuadro resumen en la pág. 635 del expediente), en la liquidación inicialmente impugnada no se explica en modo alguno por qué no se ha tomado en consideración la documentación aportada por nuestra representada, ni mucho menos cuáles son los elementos que han conducido a la regularización practicada, prescindiendo de la exigencia de motivación prevista con carácter general en los artículos 102.2 c ) y 103.3 de la LGT ".

La parte demandada, Agencia Tributaria, Ayuntamiento de Sabadell, formula oposición al recurso de apelación y acaba interesando de la Sala que " dicti sentència per la qual desestimi el recurs d'apel·lació interposat per Ikea Ibérica, SA, amb expressa imposició de costes a l'apel·lant". De entrada, sostiene con carácter principal que los expuestos por la actora son " Al·legats impropis a la naturalesa del recurs d'apel·lació", por lo que procede

la desestimación del mismo. En efecto, la actora reproduce en su recurso de apelación los mismos argumentos vertidos en instancia, esto es " la manca de representació suficient en les actuacions inspectores, manca de validesa de les comunicacions emprades, interrupció injustificada, prescripció i manca de motivació de la liquidació objecte de procediment, qüestions tots elles que han estat resoltes en la sentència apel·lada de forma molt clara i contundent", pero " no fa cap al·legació respecte al contingut concret de la sentència de la sentència que impugna i no argumenta em què es basa el seu desacord amb el pronunciament realitzat pel jutjador", por lo que se llega " la conclusió que la finalitat perseguida per la recurrent és que es faci un nou enjudiciament de l'assumpte i es discuteixo novament, en una altra instància, les pretensions que li han esta desestimades". Con carácter subsidiario, presenta los correlativos motivos de oposición que ordena, rubrica y expone en síntesis como sigue.

1. " 1.- Inexistent manca de representació suficient en les actuacions inspectores": " Fonament de Dret Segon de la sentència apel·lada"; " No ha existit infracció de l' article 46.3 de la LGT , infracció que l'actora planteja, per primer cop, en via judicial, obviant que totes les actuacions es varen realitzar amb total coneixement de l'entitat mercantil sense oposes la falta de representació, per tant, ratificant la representació atorgada, essent d'aplicació el principi <Nemo auditur propriam turpitudinem allegans>".

2. " 2.- Validesa de les diligències": " L'adversa al·lega que la sentència objecte d'apel·lació no ha resol sobre aquest assumpte, declaració manifestament falsa. L'apel·lant, de forma difusa, critica les diligències de constància, les comunicacions via telefònica i via telemàtica, però no estableix en quina nul·litat o perjudici s'ha incorregut, en canvi, obvia dir que varen ser acceptades i no denunciades per que fossin rectificades o subsanades en el seu moment".

3. " 3. Validesa de les comunicacions telefòniques i per via telemàtica": "Fonament de Dret Tercer de la sentència apel·lada"; " De forma reiterada l'actora al·lega la inexistència d'autorització o representació, però consten a les actuacions uns poders adoptats pels seus representants legals, representació que no ha estat impugnada fins la via contenciosa-administrativa, sense acreditar que hagi existit indefensió ni l'adopció de mesures per part de l'empresa contra els legals representants".

4. " 4.- Duració del procediment. Interrupcions": " Fonaments de Dret Quart i Cinquè de la sentència apel·lada": " L'actora reproduceix literalment el seu escrit de demanda pel que fa a les seves al·legacions sobre la duració injustificada del procediment, sense aportar cap prova que permeti la valoració via recurs d'apel·lació, com fa en la resta d'al·legacions".

5. " 5.- Dies a quo del còmput de la prescripció": " Fonament de Dret Cinquè de la sentència apel·lada": " Novament, l'actora reproduceix literalment el seu escrit de demanda pel que fa a les seves al·legacions sobre la prescripció, mantenint que, com a màxim, l'inici del còmput és el 4 de desembre de 2012, sense aportar ni valorar cap prova que permeti la valoració via recurs d'apel·lació quan correspon la prova del fet extintiu de la prescripció al contribuent que l'al·lega, prova que ha de realitzar-se amb tot el rigor i no de forma merament aproximativa o probabilística". " En aquest supòsit l'actora dona fins a tres dates de <dies a quo> possibles: 9 d'octubre de 2012 amb el certificat final d'obra, el 27 de novembre de 2012 amb la presentació a l'Ajuntament del final d'obra i el 4 de desembre de 2012 amb la inauguració l'establiment, i obvia fent esment de la ingent quantitat de factures d'obres que abasten tot l'any 2013". " La sentència apel·lada resol sobre la concreta data d'inici del termini de prescripció, donant la raó a la tesis fonamentada de l'Ajuntament i és que, amb posterioritat a la data del certificat final d'obres, aquestes no estaven finalitzades, fet que s'ha demostrat amb la multitud de factures emeses per múltiples proveïdors, durant tot l'any 2013, per import que s'eleva a prop de 2 milions d'euros".

Centrado el objeto de esta alzada en los términos antes expuestos, y partiéndose aquí de que el recurso de apelación no puede considerarse en ningún caso como una mera reiteración de la primera instancia cuyo objeto sea la actuación administrativa impugnada en el correspondiente proceso sino como un proceso especial de impugnación de una resolución judicial cuyo objeto es la sentencia dictada en primera instancia ( sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de fecha 3 de noviembre de 1998) para depurar el resultado procesal ya obtenido en la instancia ( sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 15 de noviembre de 1999), procede abordar el examen de los motivos impugnatorios articulados por las partes en esta alzada, con rechazo por carencia manifiesta de fundamento del alegato principal de oposición formulado por la parte apelada consistente en " Alegatos impropios a la naturaleza del recurso de apelación", al que anuda " sin duda ni discusión, la desestimación íntegra de del recurso de apelación presentado", toda vez que la parte apelante esgrime aquí una extensa argumentación con la que pretende desvirtuar en relación a cada uno de los motivos formulados en instancia las respuestas dadas a los mismos por la sentencia apelada, combatiendo uno por uno de forma expresa sus fundamentos de derecho, por entender incorrectamente enjuiciadas por el Juzgado las cuestiones controvertidas, las relativas, por el mismo orden,

a la representación en las actuaciones (fundamento de derecho segundo), las diligencias (aunque ésta, sin enjuiciamiento, a juicio de la apelante), las comunicaciones telefónicas y por correo electrónico (fundamento de derecho tercero), y sobre todo los efectos en el procedimiento de las actuaciones inspectoras y su interrupción, la duración del procedimiento inspector y la prescripción del derecho a liquidar (todas esas cuestiones relativas a la duración del procedimiento y la prescripción, en los fundamentos de derecho cuarto y quinto) y, finalmente, la motivación del acuerdo de liquidación (fundamento de derecho sexto). Sentado lo anterior y alterando el orden de los motivos del recurso de apelación, aquel examen ha de principiarse por el motivo concerniente a la prescripción, que exige entrar a conocer del dies a quo del cómputo y la interrupción o no de la misma en el supuesto de autos, alteración ésta en el orden de análisis de aquellos motivos por razón del carácter procedimental y central de dicha cuestión en el debate de instancia y en esta alzada y sobre todo por las consecuencias que se extraerían en el supuesto de prosperar la prescripción.

TERCERO.- Sobre la prescripción (I), y en torno a la misma, algunas consideraciones normativas y jurisprudenciales acerca de: primero) la duración de procedimiento; segundo) las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración y la actuación formal de la Inspección, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones; y tercero) el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. TERCERO.- Sobre la prescripción (I), y en torno a la misma, algunas consideraciones normativas y jurisprudenciales acerca de: primero) la duración de procedimiento; segundo) las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración y la actuación formal de la Inspección, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones; y tercero) el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Se han reproducido más arriba los hechos primero al cuarto y los fundamentos jurídicos (alegaciones previa y primera) de actuación administrativa recurrida, los fundamentos de cuarto y quinto de la sentencia de instancia apelada y los términos del debate sobre dicha controversia en esta alzada, que versa sobre la prescripción, y más concretamente sobre el dies a quo y la interrupción de la misma, teniendo en cuenta la duración del procedimiento y las actuaciones integrantes del mismo. No en vano, dicho argumento central de la prescripción se articula en el recurso de apelación, como se ha visto, a su vez a través de aquellos tres motivos, " Sobre los efectos en el procedimiento de las actuaciones y su interrupción realizadas por la Administración actuante", " Sobre la duración del procedimiento inspector" y " Sobre la prescripción del derecho a practicar la liquidación", dirigidos a combatir en su conjunto aquellos fundamentos de derecho cuarto (sobre la duración del procedimiento) y quinto (sobre el dies a quo y los actos interruptivos de la prescripción) de la sentencia de instancia, confirmatoria de la resolución municipal desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación definitiva (que se pronuncia en relación a las alegaciones " Sobre la fecha de finalización de las obras" y " Sobre la duración del procedimiento").

En relación con dicho motivo central del recurso de apelación fundado por actora apelante en la supuesta prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria ex artículo 66. a) de la Ley 58/2003 (antes artículo 64. a) de la anterior Ley 230/1963, y artículo 24. a) de la también ya derogada Ley 1/1998), y desde la perspectiva de análisis del mismo y atendiendo al debate procesal, valgan de entrada las siguientes consideraciones normativas y jurisprudenciales sobre: primero) la duración de procedimiento; segundo) las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración y la actuación formal de la Inspección, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones; y tercero) el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

PRIMERO.- La prescripción y la duración del procedimiento.

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003 expresamente descarta la eventual caducidad procedimental de las actuaciones inspectoras por una excesiva duración de las mismas, legalmente fijada a la fecha aquí relevante en doce meses, sin perjuicio del distinto efecto de la pérdida del efecto interruptivo del plazo prescriptorio cuatrienal que allí se reconoce, en la redacción de dicho precepto legal aplicable al caso aquí enjuiciado *ratione temporis*, esto es, antes de su modificación posterior mediante la Ley 34/2015, bajo siguiente tenor literal:

"Artículo 150. Plazo actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. (...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del

procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por reanudación de las actuaciones inspectoras con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo a que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse (...).

Aquel artículo 66. a) y el artículo 68.1.a) de la Ley 58/2003 disponen:

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario".

Por otro lado, el artículo 102.2 Real Decreto 1065/2007, dispone, a los efectos del plazo de doce meses previsto en el apartado 1 del artículo 104 de la Ley 58/2003, lo siguiente:

"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todo o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodo objeto del procedimiento."

A su vez, en ausencia de regulación legal de los supuestos de interrupción justificada y de las dilaciones procedimentales no imputables a la Administración tributaria actuante que no se deben incluir en el cómputo de dicho plazo máximo de duración, y atendida la remisión expresa del artículo 104.2 de la Ley 58/2003 a las normas reglamentarias para su especificación, el artículo 104. c) del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Real Decreto 1065/2007, de aplicación al caso por razones temporales, establece al respecto que:

"Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: (...)

"c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado (...)"

No está de más recordar aquí los criterios jurisprudenciales ya asentados en materia de cómputo de las dilaciones procedimentales. Así, en relación al plazo máximo de las actuaciones inspectoras y de las dilaciones imputables al obligado tributario, se reproduce la sentencia de la Sala Tercera (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 3175/2016, que incluye una síntesis de la doctrina aplicable en esta materia.

"SEXTO. - Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que "el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales" [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que "en este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente". A este respecto, hemos dicho que "la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado". Pero también que "al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico", de manera que "no basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que "no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento" [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012, FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de "que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente" (sentencia de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo); y que "no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado" (sentencia de 25 de septiembre de 2015, cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

SÉPTIMO.- De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso,

de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, "este deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho ( art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley". Teniendo siempre presente que "la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad" (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información ( art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT , y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario,

motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando por qué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación".

SEGUNDO.- La interrupción de la prescripción por las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración requiere una actuación formal de la Inspección, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones.

Por lo que aquí interesa, como se ha expuesto, conforme al artículo 150.2.a) de la Ley 58/2003, " no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". Por lo tanto, la prescripción puede interrumpirse por la " reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado...o la realización de actuaciones con posterioridad"; pero siempre con información al obligado tributario " sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". Interpretando esta norma, es conocida la doctrina del Tribunal Supremo a tenor la cual la interrupción de la prescripción por las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración requiere una actuación formal de la Inspección, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones; esto es, con otras palabras, únicamente una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el trascurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción. En este sentido, entre otras, por reciente puede verse la sentencia número 521/2018, de 23 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación número 176/2017, fundamento de derecho primero:

"PRIMERO.- La cuestión suscitada en el presente recurso ha sido resuelta por la jurisprudencia de esta Sala, siendo ejemplo de la misma la sentencia de fecha 21 de junio de 2016 y las en ella citadas y otras posteriores, como la de 1 de septiembre de 2017.

En la sentencia de fecha 21 de junio de 2016 decíamos lo siguiente:

"PRIMERO .- La Administración General del Estado combate, a través de un único motivo de casación, la sentencia dictada el 26 de marzo de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 191/2012, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2.a), párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 2003, declaró prescrito el derecho de la Inspección de los Tributos a liquidar el impuesto sobre sociedades de BIH, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, por haberse excedido en el plazo de duración de las actuaciones debido a que el acuerdo de ampliación por otros doce meses se adoptó y notificó una vez que había ya expirado el plazo inicial de que disponía para culminar las actuaciones.

La Administración reconoce los hechos que determinan el pronunciamiento que combate y admite que, con arreglo a los mismos, ha prescrito su derecho a liquidar el ejercicio 2003, pero, con fundamento en el artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la Ley General tributaria, aduce que los otros dos periodos concernidos (2004 y 2005) no prescribieron porque, después de haberse incumplido el plazo, se practicaron otras actuaciones que interrumpieron la prescripción.

El planteamiento del abogado del Estado está condenado al fracaso, pues responde a un entendimiento equivocado del mencionado precepto legal y de la jurisprudencia que lo interpreta.

SEGUNDO.- El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la

autoliquidación del último periodo comprobado -2005-], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que "el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011 , FJ 4º); la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011 , FJ 4º);, 13 de junio de 2014 (casación 848/2012, FJ 4º);, 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5 º;) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3º);.

En definitiva, el recurso de casación debe ser desestimado".

Por seguridad jurídica hemos de ratificar la doctrina contenida en esta sentencia y los fundamentos de la misma.

En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una "mera actuación sin más", sino que requiere una "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido", es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la Sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 -por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta- se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que -desde luego- no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, períodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales períodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido".

También la posterior sentencia número 1042/2019, de 10 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación número 220/2017. A tenor de su fundamento de derecho tercero:

"TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en cuenta que la cuestión casacional consiste en "Determinar, en interpretación del artículo 150.2.a ), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en su redacción originaria, si puede atribuirse al acto de ampliación de las actuaciones inspectoras, que devino ineficaz para el fin que perseguía por haber sido adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas, capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación",

debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que el acto de ampliación de las actuaciones inspectoras, que devino ineficaz para el fin que perseguía por haber sido adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas, no tiene capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pero sí la tiene cuando, tras declararse expresamente la caducidad del procedimiento, dicho acuerdo ponga de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informe al obligado tributario, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación".

Entre otras muchas recientes, pueden verse también la sentencia número 796/2019, de 13 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo 8 Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (recurso número 649/2016, fundamento de derecho cuarto); la sentencia número 790/2019, de 12 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso número 418/2018); o de esta Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña la sentencia número 1027/2019, de 13 de septiembre (recurso número 145/2017, fundamento de derecho quinto).

TERCERO.- La prescripción y el dies a quo y la finalización de las obras en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Por último, en relación al dies a quo en el cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es muy conocida la sentencia de 14 de septiembre de 2005 de la Sala Tercera (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación de interés de la ley número 18/2004. Aunque lejana en el tiempo e interpretando normativa hoy derogada, vale la pena reproducir no solo su fallo donde fija aquella muy conocida doctrina legal hoy vigente sino también sus fundamentos de derecho primero al cuarto, donde el alto Tribunal enseña:

"PRIMERO.- La sentencia impugnada después de exponer los antecedentes del recurso enjuiciado, analizó las cuestiones objeto de debate en la litis: a) La relativa al cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el ICIO y, en concreto, la fecha o "dies a quo" del mencionado plazo de prescripción; y b) la paralización injustificada de la actuación inspectora por seis meses por causa no imputable al sujeto pasivo, que impidió atribuir efectos interruptivos del plazo de prescripción a las actuaciones realizadas a partir de tal interrupción.

Al analizar el problema del cómputo del plazo de prescripción, que es en el que se centra el recurso de casación, la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid manifiesta que la fijación como momento del devengo del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por el art. 103.4 LHL en "el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia", determina el nacimiento de la obligación tributaria en ese mismo instante, como manifestación de la realización del hecho imponible, de conformidad con lo dispuesto en el art. 28 de la Ley General Tributaria. Sobre la base de tal consideración genera cierta perplejidad que devengado el impuesto no pudiera comenzar el cómputo del plazo de prescripción del mismo sino hasta que la construcción, instalación y obra hubiera finalizado, sea cual sea el período de tiempo a lo largo del cual se ejecutara la misma. Por el contrario nada impide, en una interpretación de los art. 64.a) y 65 de la Ley General Tributaria en relación con el art. 12 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, sostener que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el impuesto que nos ocupa comienza su cómputo en la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, es decir, transcurridos treinta días desde la concesión de la licencia, para el caso de concederse licencia, o desde el inicio de las obras en otro supuesto, pues recordemos que devengándose el impuesto con el inicio de la construcción, instalación u obra, tanto cuando se concede la licencia preceptiva como cuando no se ha solicitado, concedido o denegado dicha licencia, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible, tal y como preceptúa el art. 104.1 LHL. De modo que a la fecha de inicio de las obras ha quedado devengado el impuesto y resulta posible ya la determinación de la base imponible propia de su liquidación provisional, de obligada realización desde ese momento, atendiendo bien al presupuesto presentado por los interesados bien a los índices o módulos que establezca la Ordenanza Fiscal, según el caso.

Ahora bien, ello no puede impedir que, finalizada la construcción, instalación u obra, cuando el coste real y efectivo de la misma sea diferente al tomado como referencia para determinar la base imponible de aquella liquidación provisional, sea practicada por el Ayuntamiento la correspondiente liquidación definitiva, previa la oportuna comprobación administrativa, modificándose así la base imponible con arreglo a la cual se practica la

liquidación provisional, y exigiéndose al sujeto pasivo, en su caso, la cantidad que corresponda. Y ello con independencia del tiempo transcurrido desde el inicio de las obras, ya que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria derivada de la liquidación provisional expresada no puede afectar al derecho a determinar la deuda tributaria derivada de la liquidación definitiva examinada, pues solo una vez finalizada la construcción, instalación u obra dispondrá la Administración Tributaria de los datos necesarios para practicar la liquidación definitiva a la vista del coste real y efectivo de aquellos, al margen del período de tiempo transcurrido desde el inicio de las obras o desde que se practico la liquidación provisional correspondiente. En definitiva, la configuración legal del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, obliga a tomar en consideración un plazo de prescripción para la realización de la liquidación provisional a computar desde el transcurso del plazo concedido al sujeto pasivo por la ordenanza fiscal reguladora del impuesto para presentar la correspondiente autoliquidación, vinculado a la obtención de la licencia o al inicio de los trabajos correspondientes, y, junta a aquél, otro plazo de prescripción para la liquidación definitiva, cuyo computo comienza con la finalización de los trabajos necesarios para llevar a cabo dicha construcción, instalación u obra. De modo que prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación provisional, solo podrá practicarse ya la liquidación definitiva sobre la diferencia existente entre la base imponible propia de aquella liquidación provisional y el coste real o efectivo de la construcción, instalación u otra, pues únicamente en caso de existir tal diferencia resultaría procedente la liquidación definitiva.

SEGUNDO.- La Corporación Municipal aquí recurrente considera errónea y gravemente dañosa para el interés general la doctrina acabada de exponer de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pues su sentencia de 4 de julio de 2003 vulnera, en primer lugar, lo dispuesto en el art. 104.2) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales (en adelante L.H.L) al aplicar indebidamente lo ordenado en el referido precepto y, en segundo lugar, vulnera lo prevenido en el art. 23 de la ley General Tributaria y olvida lo establecido en el art. 1.6º del Código Civil al prescindir del criterio fijado por este Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de marzo de 2002 (Rec. Num. 9264/1996), 28 de enero de 1994 (Rec. Num 135/1992) y 24 de abril de 1999, respecto a cual ha de ser el momento de inicio del cómputo de la prescripción en el ICIO, plazo que se inicia desde que terminan las obras.

Con este planteamiento, el Ayuntamiento recurrente solicita de la Sala la fijación de la siguiente doctrina legal: "Que el plazo de prescripción del derecho a practicar la correspondiente liquidación final por el ICIO debe computarse, no desde el inicio de las obras, sino cuando éstas hayan finalizado y a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste efectivo de las mismas".

TERCERO.- El recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid cumple los requisitos de tiempo y forma necesarios para su admisión, pues se interpone en tiempo y forma por entidad legitimada para ello, no siendo la sentencia recurrida susceptible de casación ordinaria ni de recurso para la unificación de doctrina. En especial cumple el requisito de que el criterio sentado por la sentencia impugnada, de resultar erróneo, sería gravemente dañoso para el interés general ya que causaría un quebranto considerable a los erarios locales al declarar prescritas liquidaciones de cuantías elevadas, como la que es objeto del presente recurso. De otra parte, el inicio del cómputo de la prescripción al comienzo de las obras podría estimular la construcción a ritmo lento de las de gran envergadura, con lo cual potenciaría el fraude fiscal, pues bastaría con no presentar la pertinente autoliquidación inicial -como sucedió en el caso de autos- para conseguir la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en las obras que se prolonguen durante cuatro años.

CUARTO.- 1. El problema que se plantea, pues, en el presente recurso es el de determinar si es errónea la doctrina sentada por la sentencia recurrida, que declara prescrita la deuda tributaria liquidada por ICIO a la entidad "Estación Sur de Autobuses SA"

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostiene que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el Impuesto que nos ocupa comienza su cómputo en la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, es decir, transcurridos treinta días desde la concesión de la licencia, para el caso de concederse la licencia, o desde el inicio de las obras en el caso de que no se haya solicitado, concedido o denegado la licencia.

El Ayuntamiento recurrente considera que, a partir de la entrada en vigor de la LHL (art. 104.2), el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que terminan las obras.

SEGUNDO.- A la vista de los criterios expuestos, lo primero que hay que hacer es determinar debidamente -como hace la sentencia de esta Sección de 28 de enero de 1994 (Rec. Num. 135/1992)- el hecho imponible en la

tasa por licencia de obras y en el ICIO, a tenor de lo que resulta de los arts. 20 y 101 LHL. El hecho imponible en la tasa por la expedición de licencias de obras viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el ICIO por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido no o dicha licencia. Aun cuando el elemento normativo de la necesidad de licencia para las obras proyectadas se integre como uno de los elementos objetivos del hecho imponible del ICIO, este tributo se configura como un impuesto que grava una determinada capacidad económica, la que se pone de manifiesto por la realización de esas construcciones, instalaciones u obras. Ni en la tasa por licencia de obras ni en el ICIO la realización del hecho imponible se inicia por la solicitud de la licencia urbanística. En la tasa, la solicitud de la licencia es presupuesto para que la Administración preste el correspondiente servicio, pero es dicha prestación la que significa la realización del hecho imponible, por lo que si a la solicitud de licencia no sigue la prestación del servicio no se devenga tasa alguna. En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. Ni la solicitud de licencia implica iniciación en la realización del hecho imponible ni la concesión de aquélla significa la culminación de éste. El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104. 2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra.

Desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.

En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.

Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, es una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.

Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación.

Es más, la normativa aplicable en función de este momento inicial en que se sitúa incorrectamente el devengo, no puede condicionar para nada las evoluciones o modificaciones de precios que se produzcan en el sustrato material del hecho imponible, como la evolución de costes que tenga que soportar una construcción que requiere un cierto tiempo; a lo sumo, se puede hacer una media de los costes realmente soportados, aplicando distintas técnicas, como se aplican en otros impuestos, pero lo que no cabe en ningún caso, cuando además la base imponible se determina por el coste real y efectivo, es cuantificar los costes en función del día en que se inició la construcción, esto es, en función de lo presupuestado.

Incluso, en el ICIO, la liquidación provisional se practica antes de ese mal situado devengo, como señala el art. 104 de la Ley, esto es, antes que nazca esta obligación "adelantada". Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva.

Esta Sala ha sido rigurosa en orden a la delimitación del hecho imponible del ICIO y de su devengo. Así, en nuestra sentencia de 16 de marzo de 1998 declaró que el ICIO no es un impuesto instantáneo, puesto que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que produce su terminación. Lo que ocurre es que el devengo, por imperativo de la propia Ley -art. 103.4-, tiene lugar "en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra" y vuelve a remarcar este precepto que "aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia". Buena prueba de que es así la constituye la previsión legal -art. 104.2 de la propia Ley- de que "a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible... practicando la correspondiente liquidación definitiva... exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". Lo decisivo es, pues, no la solicitud de la licencia -ni siquiera el otorgamiento-, sino la realización de la obra, o más concretamente, su iniciación. Otra cosa es que, por razones de oportunidad y puesto que los Ayuntamientos conocen, o pueden conocer, con ocasión del expediente de concesión de la licencia, las características de las construcciones u obras y sus presupuestos, la Ley permita -art. 104.1- una anticipación del ingreso mediante la práctica de una liquidación provisional "cuando se conceda la licencia preceptiva". Pero esto no es otra cosa que manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten la anticipación de ingresos tributarios a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria.

La doctrina de la sentencia de 16 de marzo de 1998 ha sido reiterada por la sentencia de 24 de abril de 1999 (Rec. Casación num. 1971/1994).

Más recientemente, esta Sección, en su sentencia de 23 de marzo de 2002 (Rec. Casación num. 9264/1996 contra sentencia de 23 de febrero de 1996 pronunciada por la misma Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su recurso 543/1994 sobre prescripción del derecho a practicar la liquidación definitiva) reconocía la procedencia de mantener la conclusión a que llegó en este punto la sentencia que dictó la misma Sala y Sección que ha dictado la sentencia aquí recurrida, que entonces sostuvo, al contrario de lo que ha hecho ahora, "que el plazo de prescripción del derecho a practicar la respectiva liquidación definitiva debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya ha finalizado", aduciendo para ello que el otro criterio "no sólo determinaría tal prescripción en las obras de larga duración (de más cinco años), sino que estimularía la construcción lenta de las que lo son". En otros términos, la actividad sometida a la licencia de autos no es instantánea, sino que se realiza a lo largo de un espacio de tiempo, impredecible, entre la iniciación y la finalización de las obras.

Posteriormente, la justeza de esta interpretación vino refrendada por el art. 104.2 LHL, a cuyo tenor "a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa de las mismas, 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 proceda".

### Tercero.

A la vista de la jurisprudencia expuesta, la conclusión a que se llega es que a partir de la entrada en vigor de la LHL y, en concreto de su art. 104.2, el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza

la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (art. 101.1 de la LHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra. Como decía la sentencia de 28 de enero de 1994, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 de la misma LHL fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción de la obra.

#### Cuarto.

Llama la atención que, pese a conocer la Sala de apelación la sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 2002, que se refería también a la sentencia de 24 de abril de 1999 y, consecuentemente, a la de 16 de marzo de 1998, la haya inaplicado al manifestar su discrepancia con el criterio seguido por esta Sala al confirmar sentencia propia de la misma Sala y Sección Cuarta a propósito de otro caso de eventual extinción de la deuda tributaria con motivo de una liquidación por Tasa de licencia de obras pues la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencia a las que aquí nos hemos referido tiene pleno vigor y debería haber sido observada por la Sala de apelación. Por eso, parece conveniente fijar la doctrina legal que se solicita, sustancialmente coincidente con la doctrina que ya ha declarado esta Sala en las sentencias citadas. La singularidad del presente caso y la no coincidencia de la cuestión aquí planteada con la planteada en las anteriores sentencias de esta Sala de que hemos hecho mención hacen viable este recurso extraordinario, en el que se llega a la conclusión de que la sentencia recurrida se funda en doctrina errónea, que, de consolidarse, sería gravemente perjudicial para las Haciendas municipales, por lo que procede fijar como doctrina legal la siguiente: "El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas". (...)

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

#### FALLAMOS

Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada el 4 de julio de 2003 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación 52 de 2003 y, respetando la situación jurídica particular deriva de la referida sentencia, debemos fijar como doctrina legal la siguiente: "El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas".

Dando un salto en el tiempo, no puede pasarse por alto que por auto de 31 de enero de 2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Supremo, dictado en el recurso de casación número 4325/2017, expresa en su parte dispositiva:

"1º) Admitir el recurso de casación RCA/4325/2017, preparado por el Ayuntamiento de Ayamonte contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el recurso de apelación 197/2016 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el dies a quo del cómputo del plazo prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo para practicar liquidación definitiva, al amparo del artículo 103.1, in fine, del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se debe situar en la fecha del visado del certificado de finalización de las obras o en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, en relación con los artículos 66.a ) y 67.1 de la Ley General Tributaria".

La sentencia de 26 de mayo de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía recurrida a través de dicha casación número 4325/2017 sitúa el dies a quo en la fecha del visado del certificado de la finalización de las obras. Pero otras sentencias, la mayoría, como viene a ponerse de manifiesto en dicho auto de 31 de enero de 2018, fijan el dies a quo en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración, lo que ocurre por lo general cuando se presenta ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo prueba fehacientemente de que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior. En este sentido, por ejemplo, la reciente sentencia número 861/2019, de 18 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, dictada en el recurso número 1523/2016, fundamento de derecho tercero:

"TERCERO.- En el supuesto enjuiciado la parte apelante al combatir la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia pretende imponer su criterio parcial y subjetivo en relación a la aplicación del instituto de la prescripción a las liquidaciones tributarias impugnadas.

La Sala, tras el examen de la sentencia apelada no puede sino concluir en forma idéntica a la acertadamente expuesta por la juzgadora a quo, no apreciando error interpretativo alguno en relación a las cuestiones suscitadas en el recurso, que fueron estudiadas por aquella en forma detallada y exhaustiva con recta objetividad e imparcialidad que pugna con la razón interesada de parte que por ello resulta improsperable en esta alzada, debiendo precisar al hilo del recurso de apelación los siguientes extremos:

La licencia de primera ocupación tiene una doble finalidad, verificar que el edificio reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina, y constatar si la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida en su día. Para la obtención de dicha licencia es necesario aportar el certificado de final de obra emitido por el técnico competente.

Puede ocurrir que, ante la solicitud de la licencia de primera ocupación, el Ayuntamiento considere que la construcción, instalación u obra no se ajusta a la normativa urbanística o a la licencia de obras y ordene que se lleven a cabo trabajos adicionales, por lo que, en este caso, no finalizará la obra hasta que se ejecuten dichos trabajos y sean aceptados por el Ayuntamiento - STS 14-09-2005 -.

2. En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva sólo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que, tal como se señala en el párrafo anterior, deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas.

3. En el supuesto enjuiciado, a la vista de lo expuesto, no podemos privar de eficacia interruptiva de la prescripción al procedimiento de legalización de las obras, toda vez que sin él no se hubiera obtenido licencia de primera ocupación, y como hemos dicho este es el momento de finalización real de las mismas".

CUARTO. Sobre la prescripción (II): el dies a quo, la duración del procedimiento y la interrupción de la misma en el supuesto concreto de autos.

Comenzando por lo último expuesto, esto es el dies a quo, resulta que la parte actora apelante sostiene que el mismo se sitúa en alguna de las siguientes fechas, 9 de octubre de 2012, 27 de noviembre de 2012 o como muy tarde el 4 de diciembre de 2012, coincidentes con las fechas del certificado final de la obra, la concesión de la licencia de primera ocupación y la inauguración pública de la misma con asistencia de representantes políticos municipales y autonómicos, respectivamente. El Juzgado a quo lo sitúa a fecha 31 de diciembre de 2013, coincidiendo con la aportación por la actora de la última factura, acogiendo así la tesis sostenida en el proceso por la parte demandada, si bien, como se expuso, lo cierto es que en la resolución municipal impugnada de 2 de marzo de 2018 se sostiene dicho parecer de finalización efectiva de las obras en 2013 pero matizando que " si bien la fecha exacta de finalización podría ser objeto de discrepancia, entendiéndose que las facturas de septiembre, noviembre y diciembre de 2013 podrían ser de carácter residual, pero no puede afirmarse lo mismo con las facturas continuas durante los meses de enero a julio. En dicha línea también podríamos situar la escritura de obra nueva que se firma

en fecha 25 de junio de 2013 y para la que se detalló un valor de construcción de 42.150.719,64€ muy por encima del coste detallado en la solicitud de uso y ocupación, para el que se había calculado un importe de 37.936.624,37€. Recuérdese que es criterio del Tribunal Supremo que el valor declarado en las escrituras de obra nueva constituye, salvo prueba en contrario, el valor real de la obra", con lo que parece dar a entender que podría incluso fijarse el día a quo en atención a las facturas continuas y no residuales y la escritura de obra nueva en fecha 25 de julio de 2013.

Por lo que respecta a la duración del procedimiento, no se cuestionan los términos del fundamento de derecho cuarto de la sentencia de instancia cuando se dice que " El procedimiento de inspección se inicia el 7 de julio de 2014, mediante la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras y se extiende hasta la notificación de la liquidación, que tuvo lugar el 16 de octubre de 2017, de lo que resulta que la inspección se ha extendido por un período de tres años, tres meses y 10 días, superando ampliamente el plazo establecido de 12 meses", tampoco, como concluye en el mismo fundamento jurídico la sentencia, tras reproducir el pasaje de la " Sentencia de 28 de enero de 2011" que " establece el concepto de interrupción justificada", que "En definitiva, en aplicación de esta doctrina y teniendo en cuenta que no existe justificación de ningún tipo sobre el manifiesto retraso existente sobre el plazo legal, siendo lo único que se indica que: <el obligado tributario ha presentado toda la documentación solicitada por la inspección", lo cual no implica justificación sobre el retraso, deberá concluirse que se ha superado indebidamente el plazo para resolver el procedimiento, con los efectos que establece el artículo 150 LGT , es decir la no interrupción del plazo de prescripción". " Las breves interrupciones a solicitud de la actora para atender los requerimientos de documentación por el período comprendido entre el 15/07/14 al 30/07/14 y del 10/06/15 al 01/07/15, son efectivamente imputables al contribuyente, pero no modifican el cómputo global".

Por último, en lo concerniente a los actos interruptivos de la prescripción tras la finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el Juzgado a quo, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia, con cita del artículo del artículo 68.1 de la Ley 58/2003, refiere de entrada varias actuaciones posteriores, " la notificación del trámite de audiencia, que tuvo lugar el 29/12/2016, por correo electrónico (folio 811)", " El 23 de enero de 2017 aparece otro correo electrónico que manifiesta enviar respuesta por correo administrativo y adelanta el documento escaneado", "El 18/01/17 Ikea contesta por correo administrativo la propuesta de regularización recibida por correo electrónico (folio 821)", " Y el 15/02/2017 (folio 829), la administración remite por correo el trámite de audiencia y propuesta de regularización", " La notificación de la propuesta de liquidación definitiva y remisión de las cartas de pago, tuvo lugar el 17/10/17 (folio 973) remitidas por correo", pero a los efectos que aquí interesan sostiene finalmente " la prescripción se inicia el 31/12/2013 y se interrumpe el 7 de julio de 2014, cuando se notifica el inicio de las actuaciones inspectoras. Se produce a continuación un período de interrupción que perdura hasta el 18/01/17, momento en el cual Ikea, se da por notificado del trámite de audiencia y lo contesta. En este cómputo no se supera el plazo de cuatro años de prescripción". " Si, por el contrario, entendemos que el período de prescripción de suspensión perdura hasta el 15/02/2017, momento en el cual la administración remite por correo el trámite de audiencia y propuesta de regularización, forma de cálculo que como hemos visto no nos parece correcta, tampoco en este caso se supera el plazo de cuatro años". Con ello viene a reconocer los efectos interruptivos de la prescripción desde el inicio del procedimiento hasta el 15 de febrero de 2017, apartándose, aunque no lo diga de la resolución municipal recurrida que sitúa en el día 29 de diciembre de 2016, con la notificación del trámite de alegaciones y la propuesta de regularización, el momento en " que se entienden reanudadas de forma formal las actuaciones inspectoras" (hecho segundo y alegación primera del decreto municipal de 2 de marzo de 2018). No ha pasarse por alto que el propio Juzgado, como se acaba de decir pero conviene reiterar, en el fundamento de derecho cuarto sostiene que " no existe justificación de ningún tipo sobre el manifiesto retraso existente sobre el plazo legal, siendo lo único que se indica que : <el obligado tributario ha presentado toda la documentación solicitada por la inspección>, lo cual no implica justificación sobre el retraso", que es precisamente lo indicado en el punto 1º del trámite de audiencia y la propuesta de notificación notificada el 29 de diciembre de 2016. En cualquier caso, la parte demandada apelada no cuestiona en esta alzada la argumentación del Juzgado a quo, que se separa en el extremo indicado de la resolución municipal. Pero sí lo hace la parte actora apelante que, con base en la jurisprudencia que cita sobre los efectos interruptivos de la prescripción ex artículo 150.2.a) de la Ley 58/2003, niega el carácter de actuación formal de reanudación de las actuaciones de la notificación de 29 de diciembre de 2016 del trámite de alegaciones y propuesta de regularización, y con ello del resto de actuaciones posteriores hasta la notificación del acuerdo de liquidación definitiva de fecha 17 de octubre de 2017, fecha de finalización del procedimiento de inspección.

Ciertamente, entre el inicio y el fin del procedimiento, los días 7 de julio de 2014 y el 17 de octubre de 2017, transcurre un largo período de tiempo (" tres años, tres meses y 10 días", concreta la sentencia apelada), que excede con creces el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, siendo además muy breve en dicho marco temporal el lapso de tiempo imputado como dilaciones imputables a la actora apelante (las comprendidas entre el 15 y el 30 de julio de 2014 y el 10 de junio al 1 de julio de 2015). Por mucho que la Administración municipal entienda reanudadas formalmente las actuaciones con la notificación de fecha 29 de diciembre de 2016 " tras comprobarse que se realizó un ingreso incorrecto en relación al coste real y efectivo de las obras" y haga mención en dicho momento a algo tan obvio como es que la duración del procedimiento ha superado los plazos legales, o que según el Juzgado a quo en fecha 18 de enero de 2017 se interrumpe la prescripción por mor de la contestación al trámite de audiencia, entiende la Sala que no se da en el marco del procedimiento inspector, tras la superación del plazo máximo de 12 de meses desde su inicio, una actuación real de reanudación formal de las actuaciones inspectoras con entidad suficiente para interrumpir la prescripción que justifique la excesiva duración y ponga de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informe al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación. Por lo que no cabe sino concluir que el dies ad quem ha de fijarse en la fecha de notificación del acuerdo de liquidación definitiva, como se dijo, el día 17 octubre de 2017, fecha de finalización del procedimiento. Así las cosas, habida cuenta del plazo prescriptivo de 4 años, de apreciarse cualquiera de las fechas en que la parte actora apelante sitúa el dies a quo, todas muy anteriores a octubre de 2013, procedería la declaración de prescripción, se sitúe " en la fecha del visado del certificado de finalización de las obras o en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración", como se dice en la cuestión que presenta interés casacional a tenor del auto de 31 de enero de 2018 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de admisión del recurso de casación número 4325/2017, esto es, ya sea el 9 de octubre de 2012, fecha del certificado final de obra, o el 27 de noviembre de 2012 o el 4 de diciembre de 2012, fechas de concesión de la licencia de primera ocupación y la inauguración pública, en las que la Administración tiene conocimiento formal de la finalización de las obras. Pero incluso también con lo apuntado por la resolución municipal impugnada cuando parece dar a entender que podría incluso fijarse el dies a quo en atención a las facturas residuales posteriores a julio de 2013 y la escritura de obra nueva de fecha 25 de julio de 2013, no siendo de recibo en cualquier caso el argumento de entender finalizadas las obras a tenor de unas facturas que la propia demandada denomina como residuales, criterio sin embargo aceptado por el Juzgado a quo. Para finalizar, también la tesis actora apelante de la prescripción estaría destinada a prosperar si una vez fijado el dies a quo a tenor de los criterios jurisprudenciales expuestos, esto es antes de finalizar el año 2012, incluso en la hipótesis, aquí descartada, de la reanudación formal de las actuaciones en fecha 18 de enero de 2017 como acto interruptivo señalado por la sentencia de instancia.

Por todo lo anterior, por prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, y sin necesidad de entrar a examinar los restantes motivos, resulta obligado para este Tribunal estimar el recurso de apelación interpuesto, y, consiguientemente, revocar la sentencia aquí apelada, y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la actuación administrativa impugnada, con anulación de la misma.

QUINTO. Sobre las costas procesales.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo sido estimada la apelación en esta segunda instancia, con íntegra revocación de la sentencia apelada, no ha lugar a pronunciamiento impositivo alguno de las costas procesales.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

Estimar el recurso de apelación número 134/2019 interpuesto por la parte actora, Ikea Ibérica, S.A., contra la sentencia número 233/2019, de 12 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número 17 de los de Barcelona y su provincia, y, consiguientemente, revocar dicha sentencia y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo número 239/2018 interpuesto aquella mercantil contra el decreto número 2510/2018, de 2 de marzo de 2018, del Presidente del Organismo Agencia Tributaria de Sabadell, Ayuntamiento de Sabadell (por el que se resuelve: " Desestimar el recurso de reposición, presentado por el Sr. Andrés y el Sr. Aquilino, en nombre y representación de Ikea Ibérica, SA en fecha 17 de noviembre de 2017, contra el Decreto número 9628/2017 de notificación de liquidación tributaria con número de expediente 2014INS00053 por el concepto Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 371.824,38 euros más 28.669,95 € en concepto de intereses

de demora "), con anulación de dicha actuación administrativa, por prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, y con todos los pronunciamientos legales inherentes a dicha anulación. Sin imposición de costas procesales en esta segunda instancia.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

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.