

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080613

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 38/2021, de 21 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2314/2019

#### SUMARIO:

**IAE. Gestión. Impugnación indirecta de la ordenanza.** La sentencia de apelación razona acerca de la improcedencia de examinar si la ordenanza municipal del IAE del Ayuntamiento ha incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico, en el ámbito de la falta de justificación en cuanto a la significativa elevación del coeficiente de situación que opera como elemento cuantificador de la cuota del impuesto, absteniéndose de abordar la pretensión por considerarla incurrida en el ámbito de las cuestiones formales y, por ende, abarcada por nuestra jurisprudencia general que impide traerlas a colación en el ejercicio de la impugnación indirecta. En la mecánica del IAE, una cosa es el trámite formal de determinación del coeficiente de situación al que se refiere el art. 87 TRLHL, en documentos internos que forman parte, como hitos o trámites, del expediente de aprobación; y otra bien distinta la imputación a ese coeficiente, que al margen de su inserción entre los trámites internos, vive en la ordenanza como medio o componente de la cuota, de vicios que pueden afectar al *quantum* del tributo -y que no son defectos de forma-. De hecho, respecto de ese coeficiente se pueden hacer valer, sin restricciones, cualesquiera infracciones del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder. En armonía con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y con el principio de justiciabilidad plena de los actos y disposiciones generales de la Administración, es de declarar que los datos, documentos o actuaciones que afecten a la ulterior determinación de los elementos esenciales del tributo -en este caso el coeficiente de situación en el IAE-, pueden ser objeto de alegación y prueba como fundamento de la ilicitud del acto de aplicación basado en tales datos, en su fundamentación o su ausencia. La denuncia de arbitrariedad, exceso o falta de justificación no atribuye a la ordenanza defectos formales que impidan un análisis y decisión judicial al respecto, sino que forma parte indudable del derecho subjetivo procesal de obtener una respuesta judicial plena y razonada, lo que conlleva el correlativo deber del juez o tribunal de examinar los motivos así planteados, dándoles respuesta fundada, sin poder soslayarlos de modo liminar. Aunque procede casar y anular la sentencia impugnada, no se aprecia la nulidad erga omnes de la ordenanza fiscal -esto es, no ceñido al caso del recurrente-. [Vid., STSJ de Canarias (Sede en Las Palmas) de 19 de noviembre de 2018, recurso n.º 427/2017 (NFJ074709) que se casa y anula].

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 87.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 26, 27 y 56.

Constitución Española, arts. 24 y 106.

#### PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 38/2021

Fecha de sentencia: 21/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2314/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/12/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2314/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 38/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 21 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2314/2019, interpuesto por la procuradora doña Clara Sintés Sánchez, en nombre de la sociedad mercantil PALCANARIAS, S.A., contra la sentencia de 19 de noviembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, dictada en el recurso de apelación nº 427/2017, que confirmó la dictada el 4 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso

nº 167/2015, sobre liquidación por el Ayuntamiento de Telde del impuesto sobre actividades económicas -IAE-, periodo 2013. Ha sido parte recurrida el AYUNTAMIENTO DE TELDE, representado por la procuradora doña Laura Bande González.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de apelación de 19 de noviembre de 2018, que acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la representación de la mercantil Palcanarias S.A. contra la sentencia del Juzgado número dos a que se refiere el antecedente primero del presente fallo, la cual declaramos ajustada a derecho y confirmamos. Ello con imposición de costas a la apelante [...]"

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

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Sintés Sánchez en nombre y representación de la mercantil Palcanarias, S.A., presentó escrito de 4 de enero de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia que le es desfavorable.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas: (i) El artículo 26 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA); (ii) El artículo 24 de la Constitución española; de igual forma, invoca las sentencias del Tribunal Supremo, de 20 de junio de 2014 (recurso de casación nº 1665/2012) y 27 de enero de 2010 (recurso de casación nº 3411/2004).

2. La Sección de admisión, por auto de 19 de septiembre de 2019, señala que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en lo siguiente:

"[...] Determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal -como en este caso la reguladora del IAE-, cabe alegar la ausencia absoluta de motivación o de justificación de las razones en que se sustenta la modificación del coeficiente de situación en dicho impuesto, como elemento de cuantificación de la cuota, al entenderse que se trata del incumplimiento de un requisito determinante de un elemento esencial del tributo; o, si por el contrario, no cabe tal invocación por tratarse de un mero vicio formal del procedimiento y, como tal, no susceptible de alegación en la impugnación indirecta de una disposición general.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 26 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y el 24 de la Constitución [...]"

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

1. La Sala juzgadora tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 13 de junio de 2019, habiendo comparecido Palcanarias, S.A., en calidad de recurrente y el Ayuntamiento de Telde, como recurrido, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. La recurrente formalizó su recurso por escrito de 29 de octubre de 2019 en el que terminó suplicando que se estime el recurso de casación y se anule la sentencia impugnada, por contraria a Derecho y que, como consecuencia de la estimación y consiguiente anulación, el Tribunal Supremo entre al examen del fondo del asunto, resolviendo el litigio en los términos postulados en los respectivos suplicios de la entidad recurrente y apelante.

3. Por tanto, pide que se estime íntegramente el recurso de apelación interpuesto ante el TSJ de Canarias contra la sentencia de 4 de julio de 2017 del Juzgado nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, que confirmaba la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas dictada por el Ayuntamiento de Telde, por el ejercicio 2013, por importe de 62.594,56 euros.

4. Por escrito de 10 de enero de 2020, el Ayuntamiento de Telde solicitó la desestimación del recurso de casación articulado de contrario.

#### **Cuarto.** *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que otorga el artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo del recurso para el 21 de julio de 2020.

Finalmente, se efectuó realmente dicho acto el 15 de diciembre de 2020, en que se deliberó y votó, con el resultado que ahora se expresa.

La ponencia, inicialmente asignada al Magistrado Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, se turnó, el día de la votación y fallo, al Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, al haber quedado aquél en minoría.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar el acierto o no de la sentencia impugnada al interpretar los preceptos relativos a la impugnación indirecta de las disposiciones generales y, en particular, si debe mantenerse la reiterada doctrina de esta Sala -común a todas sus secciones, pues se trata de una cuestión procesal que afecta a todas ellas- conforme a la cual, en la impugnación indirecta de disposiciones generales ( art. 26 y concordantes de la Ley de esta Jurisdicción) no cabe esgrimir vicios propios del procedimiento de elaboración de las normas cuando se trata de argumentar frente a los actos de aplicación de tales normas.

#### **Segundo.** *La base argumental de la sentencia de instancia.*

La sentencia de apelación razona acerca de la improcedencia de examinar, en su recurso, si la ordenanza municipal del IAE del Ayuntamiento de Telde ha incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico, en el ámbito de la falta de justificación (o motivación, por ceñirnos a las palabras empleadas) de aquélla en cuanto a la significativa elevación del coeficiente de situación que opera como elemento cuantificador de la cuota del impuesto, absteniéndose de abordar la pretensión por considerarla incurso en el ámbito de las cuestiones formales y, por ende, abarcada por nuestra jurisprudencia general que impide traerlas a colación en el ejercicio de la impugnación indirecta. En tal sentido, no difiere la sentencia de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria del más lacónico argumento empleado, a los mismos fines, en la sentencia de primera instancia.

La sentencia de la Sala de apelación se expresa del siguiente modo (subraya nuestra sentencia el pasaje más saliente de la motivación):

"[...] Así, la apelante considera que existen error en la valoración de la Jurisprudencia aplicable al caso, pero la sentencia apelada se pronuncia adecuadamente, con argumentos que la Sala comparte plenamente, en el sentido de que la Jurisprudencia es constante a la hora de rechazar la posibilidad de impugnar indirectamente una disposición general por defectos formales en su procedimiento de elaboración, citando expresamente la sentencia de 6 de julio de 2.010, que señaló que únicamente cabe la impugnación indirecta de una disposición general por defectos formales cuando se hubiese incurrido en una omisión clamorosa en el procedimiento para su aprobación o cuando se haya dictado por órgano manifiestamente incompetente, razonando la Juez a quo que no concurren en el presente caso tales excepciones. Y es que, efectivamente, es indiscutible que estamos en presencia de una impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Telde, alegando como único motivo la actora la falta de motivación de la misma en cuanto al incremento del coeficiente respecto de ejercicios anteriores en el ejercicio combatido, el 2.013, pasando del 1 al 3,8% (sic) , que constituye el máximo legal, siendo no menos claro que la denunciada falta de motivación es un defecto formal afectante a la elaboración de la disposición general de que se trata, por lo que dicho defecto debió ser alegado por la recurrente en el plazo para impugnar directamente la repetida Ordenanza, sin que, por otra parte, sea acogible el argumento de dificultad de toma de conocimiento de la modificación utilizado por la actora en tanto en cuanto tal cambio no fue sólo objeto de publicidad vía página web de la Corporación o vía BOP, sino también en periódico de gran difusión en la isla, siendo de tener en cuenta, como puso de relieve la administración apelada en su escrito de oposición a la apelación deducida de contrario, que la Jurisprudencia citada por la apelante se refiere a la impugnación directa de la disposición, por lo que no es aplicable al presente caso [...]"

**Tercero.** *Reflexiones sobre la impugnación indirecta de disposiciones generales, en el ámbito del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE ).*

1) Antes de abordar el núcleo de la disensión, hemos de considerar que el auto judicial de admisión interroga sobre una cuestión pertinente, vinculada con el objeto de las pretensiones trabadas en la instancia, la del alcance o ámbito objetivo que, con necesario sustento en el artículo 24.1 CE, se ha de conceder a la denominada impugnación indirecta de disposiciones generales ( artículos 26 y 27 de la Ley de esta jurisdicción). La pregunta formulada en el auto incorpora la duda, sobre la base de una jurisprudencia tradicional de esta Sala -que consideramos correcta y acertada en sus propios términos, salvo que se le conceda un renovado brío, cercenador de derechos procesales, como hacen las sentencias impugnadas- que restringe tal impugnación indirecta a la infracción del contenido normativo de la disposición, aquí una ordenanza fiscal municipal, esto es, a la regulación que contiene, integrada ya la norma en el ordenamiento jurídico.

2) En otras palabras, lo que esa histórica jurisprudencia de esta Sala Tercera declara -interpretando restrictivamente la ley procesal, en tanto ésta no contiene límites o salvedades explícitas-, es que los datos, informes y antecedentes que sirvieron de base para aprobar la disposición -ahora, la ordenanza- forman parte del procedimiento de elaboración de ésta y, por ende, no pueden ser luego, tardíamente, objeto de contradicción, pues tal proceder es inviable con ocasión del recurso frente a sus actos de aplicación -que deben dejar intangible los vicios de procedimiento que afecten a los interna corporis de éste -. Esto es, la legalidad del acto de aplicación ha de ponerse en conexión argumental, por la vía de su impugnación indirecta, con la norma vigente, lege lata, no con los trámites que la determinaron.

3) Tal jurisprudencia tradicional de esta Sala sobre la impugnación indirecta, ya enunciada antes de la vigencia de la actual ley procesal, es completamente razonable, al interpretar que no se trata sólo de aprovechar la impugnación de un acto administrativo para, simultáneamente, combatir la disposición de que dimana o en la que encuentra justificación, sino que es preciso un nexo lógico o relación causal entre ambas manifestaciones de la potestad administrativa, en el sentido de que el examen jurisdiccional debe sujetarse al esquema dialéctico de que el acto de aplicación -una liquidación, una providencia de apremio, un requerimiento o una sanción, por limitarnos a la esfera tributaria- es nulo por serlo la norma en que se ampara, juicio que sólo es atendible por comparación o relación entre el acto -como aplicación-, y la norma -como soporte normativo-.

En otras palabras, lo que importa en esta clase de impugnación no es tanto evaluar cómo se hizo en su día la norma -lo que se puede hacer valer, sin restricciones, con ocasión de su impugnación directa, a partir de su publicación ( art. 25 LJCA) sino, una vez vigente, incorporada al ordenamiento jurídico, si su regulación infringe principios o normas de rango superior.

4) Sentado esto, que parece obvio, la duda que se suscita ya ha quedado formulada y en términos semejantes, en el recurso de casación nº 1567/2018 - resuelto en la sentencia de 5 de noviembre último- y que a la postre alcanza, justamente, una conclusión que debemos seguir ahora.

El problema común a ambos recursos de casación -y latente en otros más- es que existen, dentro de esos trámites o actuaciones previas que pertenecen, en principio, al ámbito negativo, de cuño jurisprudencial, de la impugnación indirecta, documentos que tienen una naturaleza dual o bifronte.

Esto resulta más claro en el caso de las tasas -y, en relación con ellas, en el estudio económico-. Así, este es, a la vez, un documento cuya aprobación pertenece al mundo formal de los interna corporis y, como tal, en principio, es terreno vedado a la impugnación indirecta; y a un mismo tiempo, sin merma de tal origen y condición, su contenido expresa, además, el presupuesto económico -seguimos hablando en este caso de las tasas- que hace viable el correcto cálculo del coste global del servicio, su financiación mediante la figura tributaria de que se trata y su adecuado reparto entre los contribuyentes. Tal es la solución positiva que adoptó, unánimemente, esta misma Sección Segunda en la recentísima sentencia de 5 de noviembre última.

5) Es cierto -y evidente- que la tasa y el impuesto son tributos diferentes, pero consideramos que no hay razón lógica, desde la perspectiva procesal del art. 26.2 LJCA, para descartar para estos, en ciertos casos, la misma habilitación procesal que llanamente hemos reconocido para las primeras, en orden al reconocimiento de esa dualidad de naturaleza y, por ende, de situar en sus justos términos las posibilidades impugnatorias del afectado.

Así, en la mecánica del Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, impuesto que nos ocupa, una cosa es el trámite formal de determinación del coeficiente de situación al que se refiere el artículo 87 de la Ley de Haciendas Locales -TRLHL-, en documentos internos que forman parte, como hitos o trámites, del expediente de aprobación; y otra bien distinta la imputación a ese coeficiente, que al margen de su inserción entre los trámites internos, vive en la ordenanza como medio o componente de la cuota, de vicios que pueden afectar al cuántum del tributo -y que no son defectos de forma-. De hecho, respecto de ese coeficiente se pueden hacer valer, sin

restricciones, cualesquiera infracciones del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder ( artículos 31 y concordantes de la Ley de esta Jurisdicción).

Ello es así porque la denuncia, en ambas instancias judiciales, acerca de la falta de motivación del porqué de la extraordinaria elevación que se imputa al coeficiente que afecta a la calle a que da frente el local del que es titular -del 1,5 al 3,8 de un año a otro, pese al lapsus que padece la sentencia-, no constituye en modo alguno una cuestión formal -sea propia del procedimiento previo o no lo sea-, sino sustantiva, en tanto tal coeficiente es un ingrediente de que se compone la cuota tributaria, de suerte que lo que se invoca, en la vía previa y en el recurso de casación, no es un defecto de forma, sino material, que afecta frontalmente a la deuda tributaria contenida en el acto de liquidación recurrido, como lo sería la extraordinaria e inexplicada subida, en más del 200 por 100, del reiterado coeficiente. Que le asista o no la razón en su queja es materia propia de la decisión de fondo, lo que evidentemente conlleva la necesidad de examen del motivo y no su silencio.

**6)** Las vacilaciones que, al respecto, pudiera generar una eventual deficiencia de la demanda y de los posteriores escritos procesales -que no constituyen precisamente, es de reconocer, un modelo de claridad- son fácilmente disipables teniendo a la vista que, mal o bien, con razón o sin ella, se está atribuyendo a la fijación del coeficiente de situación una cuantificación arbitraria, exagerada, desorbitada o injustificada -que no es estrictamente coincidente con la motivación, ni encierra un defecto meramente formal-. Que ese coeficiente del 3,5 no rebase el límite legal puede influir en el enjuiciamiento del motivo, en un sentido o en otro, pero no excluye de plano su conocimiento por el juez ante el que se ejercita la pretensión.

**7)** Establecido lo anterior, incurriríamos en contradicción si, a un tiempo, adoptando la posición de la Administración local recurrida, negamos la posibilidad de la impugnación indirecta en este caso -cuya consecuencia procesal no sería otra que la de orillar el motivo en que se denunciase esa infracción-; y, de otro lado, la abordásemos para ensayar una justificación a posteriori sobre la razonabilidad de la elevación del controvertido coeficiente. Esto es, no sería procedente afirmar que no cabe adentrarse en el control de la ordenanza y, al unísono, que ésta es correcta y razonable al basarse en reglas superiores de control del gasto y en que la fijación respeta el máximo legal, afirmación que neutraliza la tesis principal basada en el vicio formal.

Al margen del error, que consideramos el esencial en que incurre la sentencia de apelación, de que estamos ante un defecto formal, no sustantivo, no debemos respaldar una sentencia cuyo endeble fundamento, también contradictorio, comienza de esta manera (el subrayado es de esta sentencia), donde es fácil advertir que la Sala conoce que la denuncia efectuada trasciende lo formal y lo que reivindica es la falta de justificación de la extraordinaria elevación -más del 200 por 100- de un año a otro:

"PRIMERO. [...] citando la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de junio de 2.014 , que indicó que la administración local debe expresar las circunstancias que determinan las diferentes categorías de las calles o vías públicas del municipio a efectos de la asignación de los índices de situación, causando indefensión la omisión de las circunstancias que permitan ponderar el cambio o modificación de tales índices, alegando la apelante en definitiva que está acreditado que ni en la Ordenanza ni en el expediente administrativo existe motivación o justificación que exprese las razones de la decisión combatida, determinando tal carencia la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza y por ello de la liquidación del IAE recurrida [...]".

**8)** La declaración de haber lugar al recurso de casación permite considerar disconforme a Derecho la sentencia impugnada y, por ello, facilita adecuadamente el deslinde de la cuestión soslayada por la Sala de Las Palmas de la cuestión de fondo. Dicho de otro modo, no deja imprejuzgada una cuestión de muy notable interés casacional para separar el ámbito impugnatorio del recurso indirecto a la luz del principio de tutela judicial efectiva, que requiere no desaprovechar las ocasiones que el vigente modelo casacional nos ofrezca para reforzar las posibilidades impugnatorias de que se pueda hacer uso.

De hecho, una interpretación conforme al artículo 24.1 CE nos obliga a extremar al máximo, limitándola, la prohibición jurisprudencial que afecta a la justiciabilidad plena de los actos administrativos, con grave compromiso también del artículo 106 CE, cuyo alcance no sólo significa que la universalidad afecta a todos los actos administrativos, sino también sirve para toda clase de motivos que se pueden hacer valer, incluida la desviación de poder, mención explícita en el texto constitucional que no parece fruto de la casualidad.

**9)** La estimación del recurso de casación, por no ser conformes a Derecho las dos sentencias impugnadas, no significa la exigencia paralela de estimar también la demanda emprendida en las dos instancias seguidas al respecto. Lo decisivo para declarar haber lugar al recurso de casación ha de ser la consecuencia necesaria de apreciar la manifiesta equivocación del tribunal de apelación y, por ende, del juzgado de instancia, debido al silencio de ambos órganos judiciales ante un motivo de nulidad oportunamente deducido y susceptible de análisis y decisión, en un sentido o en otro, motivo que no se aborda, como era preceptivo, debido a una mala comprensión de lo que es un defecto formal y, también, de la doctrina de este Tribunal Supremo sobre la impugnación indirecta.



**10)** En vista de lo razonado, el efecto de nuestra tesis es el de que el recurso de casación ha de ser estimado, dada la índole material o sustantiva de los motivos aducidos contra la ordenanza fiscal que, con mayor o menor grado de claridad y rigor técnico, fueron esgrimidos como fundamento de la acción. Tal estimación, reiteramos, no prejuzga ni determina el resultado de examinar el motivo aducido y resolverlo en el sentido que se considerara procedente.

**Cuarto.** *Doctrina jurisprudencial procedente que interpreta el artículo 26 LJCA en casos como el debatido.*

De todo lo razonadamente expuesto y en armonía con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE) y con el principio de justiciabilidad plena de los actos y disposiciones generales de la Administración ( art. 106 CE), es de declarar que los datos, documentos o actuaciones que afecten a la ulterior determinación de los elementos esenciales del tributo -como lo es, en el caso examinado, el coeficiente de situación en el IAE-, pueden ser objeto de alegación y prueba como fundamento de la ilicitud del acto de aplicación basado en tales datos, en su fundamentación o su ausencia.

A tales efectos, la denuncia de arbitrariedad, exceso o falta de justificación no atribuye a la ordenanza defectos formales que impidan un análisis y decisión judicial al respecto, sino que forma parte indudable del derecho subjetivo procesal que habilita el artículo 26, en relación con el 56.1, de la LJCA, de obtener una respuesta judicial plena y razonada, lo que conlleva el correlativo deber del juez o tribunal de examinar los motivos así planteados, dándoles respuesta fundada, sin poder soslayarlos de modo liminar.

**Quinto.** *Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.*

De la doctrina expuesta deriva la necesidad de declarar que ha lugar al recurso de casación deducido por la compañía recurrente, al ser disconformes a derecho las resoluciones judiciales que, interpretando expansivamente nuestra jurisprudencia reiterada, se abstienen de conocer y resolver sobre un motivo jurídico oportunamente deducido.

En cambio, no cabe estimar el recurso contencioso-administrativo deducido, cuyo acogimiento determinaría un efecto tan grave como la nulidad erga omnes de la ordenanza fiscal -esto es, no ceñido al caso del recurrente- cuando, como hemos anticipado, la índole de los escritos procesales y, en particular, el de formalización de la casación, no razona de modo suficiente, sistemático y fundado sobre la naturaleza de la infracción que denuncia. Esta se da meramente por supuesta como consecuencia del silencio de las sentencias impugnadas acerca de ese motivo, lo que no permite llegar a la conclusión, sin los datos pertinentes, de que la ordenanza es arbitraria, en este concreto caso, en la fijación del coeficiente de situación, pues la carga alegatoria que pesa sobre la recurrente, tanto en instancia como en casación, no ha sido adecuada y suficientemente satisfecha.

**Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos fijados en el fundamento jurídico cuarto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Clara Sintés Sánchez, en nombre de la sociedad mercantil PALCANARIAS, S.A., contra la sentencia de 19 de noviembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, dictada en el recurso de apelación nº 427/2017, que confirmó la dictada el 4 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso nº 167/2015, sentencias que se casan y anulan.

3º) Desestimar el recurso nº 167/2015, registrado en el juzgado nº 1 de los de esta jurisdicción con sede en Las Palmas de Gran Canaria, contra los actos administrativos arriba mencionados.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado  
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández  
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas  
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

*QUE emite el MAGISTRADO SR. DON ISAAC MERINO JARA a la sentencia recaída en el recurso 2314 de 2018 y al que se adhiere el MAGISTRADO SR. DON JOSÉ DÍAZ DELGADO.*

Con el máximo respeto para la sentencia dictada por la mayoría de la Sección discrepo del contenido de la misma por los siguientes motivos:

### **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero. Remisión a la sentencia recaída en el recurso de CASACION núm.: 1567/2018**

La cuestión de interés casacional de dicho recurso coincide con la que resolvemos ahora:

"Determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal, cabe alegar la falta de emisión de la memoria económica-financiera o su insuficiencia, al entenderse que se trata de un supuesto de incumplimiento de un requisito esencial en el procedimiento de elaboración de una disposición general, o, por el contrario, se considera que se trata de un mero vicio formal de dicho procedimiento y, como tal, no alegable en el recurso contencioso-administrativo indirecto".

En dicha sentencia se dice lo siguiente en sus fundamentos jurídicos:

*"SÉPTIMO. Criterio interpretativo que se establece en esta sentencia para dar respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo fijada por el auto de admisión del recurso de casación.*

I. El criterio interpretativo debe construirse a partir de la jurisprudencia de esta Sala y Sección existente sobre dicha cuestión, expresada, entre otras, en la sentencia de 7 de marzo de 2012 (casación 709/2010).

Una jurisprudencia que, a los efectos de cumplir debidamente con la reforzada función nomofiláctica asignada en su actual configuración al nuevo recurso de casación, es conveniente aquí recordar y concretar.

Y a tal efecto, ha de señalarse que esa jurisprudencia puede ser sintetizada en las siguientes ideas básicas.

1. En lo que hace a una tasa local, la Ordenanza fiscal es ciertamente un requisito formal legalmente dispuesto para que esta clase de tributo pueda ser establecido y exigido ( artículo 15.1 TR/LRHL); pero también constituye un instrumento normativo para determinar sus elementos esenciales [ artículo 16.1.a) del mismo texto legal].

Y en la determinación de estos últimos tal Ordenanza fiscal no puede contradecir la ley reguladora de los mismos, pues así resulta del principio de jerarquía normativa y del mandato de reserva de ley tributaria que proclaman la Constitución y la Ley General tributaria ( artículos 9.3, 31 y 133 CE y 8 LGT).

2. Esa doble faceta que presenta la Ordenanza fiscal hace que el mecanismo procesal legalmente establecido para hacer valer los vicios formales acaecidos durante su procedimiento de elaboración sea el recurso contencioso administrativo directo que la Ley reguladora de esta jurisdicción dispone contra las disposiciones generales de rango inferior a la ley; y que, en principio, resulte inadmisibles utilizar la vía de impugnación indirecta contra una Ordenanza fiscal para hacer valer esos vicios formales.

II. Sin embargo, no son meros vicios formales de la Ordenanza y sí vicios sustantivos, susceptibles por ello de impugnación indirecta, la inclusión en su texto normativo de hechos o magnitudes económicas, para determinar los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, que no resulten debidamente justificados, en los informes técnico-económicos o en la memoria económico-financiera que a tal efecto disponen los artículos 25 TR/LRHL y 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, a efectos de lo siguiente:

- Que tales hechos o magnitudes económicas son el resultado de haber observado debidamente el principio de ecuación costes/ingresos establecido en el artículo 24.2 del citado TR/LHL.

- Y que, una vez cumplidas las exigencias que conlleva esa ecuación, la desigual fijación del importe de las cuotas individuales que sea establecida por razones de capacidad económica sí cumple con las pautas de objetividad, razonabilidad y proporcionalidad que se indican en el siguiente fundamento de derecho de esta sentencia.



III. En la impugnación indirecta será carga del accionante determinar y acreditar: el elemento legal que resulta vulnerado y es determinante de la invalidez de la liquidación directamente impugnada; la concreta ilegalidad que se imputa a la Ordenanza fiscal; y la relación causal existente entre esta imputación y la disconformidad a Derecho de la liquidación o acto de aplicación de esa Ordenanza.

OCTAVO. El criterio interpretativo de esta Sala y Sección, plasmado en la STS núm. 98/2019, de 22 de marzo (casación núm. 1898/2017), de cómo operan en las tasas los principios de capacidad económica y equivalencia:

Debe ratificarse en la actual sentencia como complementario del que ha sido en el anterior fundamento de derecho(...).

(...)

NOVENO. *Decisión del recurso de casación.*

1. No puede ser acogida la infracción de los artículos 24.2 y 25 del TRLHL y 20 de la LTPP que denuncia el recurso de casación.

Debe decirse a este respecto que ha de coincidir con el Ayuntamiento recurrido en que debe quedar fuera de esta casación la valoración probatoria que, corrigiendo al juzgado, ha efectuado la sentencia de apelación aquí directamente recurrida para concluir que las magnitudes económicas consignadas en las Ordenanzas reguladoras, a los efectos de dejar constancia de la observancia del principio de equivalencia o equilibrio costes/ingresos, sí que están suficientemente justificadas en los informes técnico-económicos.

También debe subrayarse que una cosa son los datos que significan esas magnitudes económicas, y la constatación de los mismos por métodos propios de un saber especializado; y otra distinta la comparación de esos datos que ha de efectuarse para decidir si cumplen o con no el principio legal de ecuación coste- ingreso.

Y ha de completarse lo que antecede señalando esto otro que sigue: que en la actual casación, dado el planteamiento de la misma y los términos en los que ha sido admitida, tiene que ser respetada la convicción fáctica que ha sido plasmada por la sentencia de apelación aquí recurrida, sobre esas repetidas magnitudes económicas, como resultado de su valoración de la prueba practicada en el proceso.

2. Sin embargo, sí merece ser estimado el recurso de casación en la infracción que denuncia en lo que hace al apartado 4 del artículo 24.4 del TRLHL; que ha de considerarse quebrantado por la regulación de la tarifa que contiene el artículo 4.2 de la Ordenanza Fiscal Reguladora por Licencia sobre Apertura de Establecimientos.

Precepto este de la Ordenanza que debe ser considerado inválido por las razones y con el alcance que seguidamente se indica:

(i) No parece censurable que se establezca una superficie mínima en el local que genera la tarifa mínima, pues en ese primer tramo no es irrazonable aceptar que los costes del servicio son iguales con independencia de cuál sea la extensión hasta llegar al tope de superficie de ese primer tramo

(ii) Sin embargo, la diferenciación de superiores y sucesivos tramos de superficie, en lo que se refiere a fijar un diferente precio por m<sup>2</sup> en cada uno de esos sucesivos tramos, no cumple con esas pautas de razonabilidad y proporcionalidad a las que antes se hizo referencia; pues no tiene mucha explicación que la superior superficie total del local tenga asignado un precio inferior por m<sup>2</sup>

(iii) Ocurre lo mismo con el hecho de que, dentro de los tramos segundo y sucesivos de superficie, se establezca una tarifa con independencia de la diferente extensión que tenga local dentro del límite mínimo y máximo de su tramo.

(iv) Por todo lo cual, a falta de una adecuada explicación de esta solución seguida en la tarifa, ha de considerarse que esta solo puede reputarse válida si queda circunscrita a aplicar el inferior valor previsto en ella para el m<sup>2</sup> a la cifra de mts<sup>2</sup> de superficie total que tenga el local, ponderando una superficie mínima de 50 mts<sup>2</sup>.

DÉCIMO. *Conclusión final sobre el litigio.*

1. Procede estimar el recurso de casación y anular la sentencia directamente recurrida en esta casación a estos efectos:

(a) Estimar parcialmente el recurso de apelación, con anulación de la sentencia dictada por el juzgado para sustituir el contenido de su fallo por lo que seguidamente se indica.

(b) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo en cuanto a la impugnación dirigida contra la liquidación de la tasa por licencia apertura de establecimientos; a los efectos de que dicha liquidación sea sustituida

por otra que determine el importe de la cuota en los términos que han sido señalados en el anterior fundamento de derecho noveno.

(c) Desestimar el recurso contencioso administrativo en cuanto a las demás impugnaciones que fueron planteadas en el mismo.

2. Y en aplicación de lo establecido en el artículo 27.3 de la LJCA, procede que este Tribunal Supremo anule, dentro la Ordenanza en cuya aplicación fue girada y exigida la liquidación de la tasa por licencia apertura de establecimientos, el precepto que se indicaran en el fallo".

## **Segundo. Resolución del recurso.**

No nos encontramos en el mismo supuesto que el contemplado en el recurso antes citado, referido a tasas municipales, mientras que en caso que analizamos en este momento viene referido a un impuesto, el de actividades económicas, cuya matrícula se revisa, elevando hasta el máximo legalmente autorizado el tipo de gravamen.

Ciertamente si son semejantes en cuanto a la doctrina que consagra la jurisprudencia citada de que no es posible alegar defectos formales en la tramitación de las disposiciones generales en el recurso indirecto contra las mismas al dictarse los actos de aplicación.

Y esta doctrina, al contrario de lo que opina el recurrente, tiene su razón de ser precisamente en el principio de seguridad jurídica, pues en primer lugar, el recurrente como todos los afectados por el cambio pudieron impugnar en vía directa la disposición general en los plazos legalmente establecidos, por lo que no se le produce indefensión, máxime cuando puede y así ha hecho impugnar los actos de aplicación, y allí puede alegar los vicios materiales en que aquella pudiera incurrir, con la consecuencia además de que si el órgano judicial tiene competencia para ello deberá proceder a la anulación de dicha disposición general. De tal suerte que la posible fiscalización de aquella es posible a través del tiempo, aunque reducida a los aspectos jurídicos materiales.

Desde este punto de vista, en el presente caso es cierto que no se motiva suficientemente la excepcional subida del IAE hasta el límite legal y debiera haberse hecho, aunque solo fuera para alegar las necesidades presupuestarias del Ayuntamiento, como hace en su escrito de oposición al recurso de casación. Ello al margen de que al tratarse de una disposición general no sería exigible dicha motivación.

Pero excluida la posibilidad de alegar el motivo formal, la falta de motivación, la recurrente no alega otro motivo de anulación material, por oponerse a la ley, sino que admite que la modificación del coeficiente de situación en dicho impuesto está dentro de los límites legales. En consecuencia, tratándose de un impuesto y fijándose el tipo dentro de los límites legales, no existe razón alguna para declarar dicho acto contrario al ordenamiento jurídico.

En consecuencia, el fallo de la sentencia debió ser que no procedía dar lugar al recurso de casación.

En Madrid a 21 de enero de 2021.

José Díaz Delgado Isaac Merino Jara

*Que formula el EXCMO SR. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ a la sentencia recaída en el presente recurso de casación nº 2314/2019.*

### **1. Preámbulo**

Con el respeto que me merece la opinión mayoritaria de este Tribunal, debo discrepar abiertamente de lo resuelto y de las razones que han conducido a estimar el recurso de casación, y de la doctrina que en definitiva viene a fijar sobre la cuestión objeto de interés casacional.

Comparto las conclusiones a las que se llega en el voto particular formulado en este recurso por los miembros del Tribunal, Sres. Díaz Delgado y Merino Jara, fundamentalmente me sumo al criterio de que la parte impugnante opone exclusivamente, como se recoge en el voto, un "motivo formal, la falta de motivación", sin añadir motivo de anulación material, y en esta línea se mueven de forma explícita y razonada, las dos sentencias impugnadas del Juzgado y de la Sala, por lo que "el fallo de la sentencia debió ser que no procedía dar lugar al recurso de casación".

### **2. La sentencia no responde al debate real planteado.**

Previamente a entrar a analizar el caso que nos ocupa y la respuesta dada en la sentencia de la que discrepo, dejar sentado que coincido con el parecer mayoritario en las muchas ventajas que ofrece el nuevo modelo casacional para depurar el ordenamiento jurídico, pero como tantas veces hemos indicado lo que no cabe es hacer interpretaciones en abstracto, obviando el caso concreto, sin que una sentencia pueda convertirse en un dictamen

sobre la interpretación de determinados artículos del ordenamiento jurídico. Desde mi punto de vista la sentencia prescinde del debate real, se desvincula de lo resuelto, de la razón de pedir y de las propias alegaciones de las partes, conformando una hipótesis sobre la que poder desarrollar una doctrina, que, a mi modo de ver, excede el ámbito jurisprudencial recogido en nuestra doctrina tradicional y que recientemente ha tenido plasmación, con atención a la singularidad de la materia tributaria y más en concreto en las tasas, en la sentencia, citada en la propia sentencia y en el voto particular, de 5 de noviembre de 2020, rec. cas. 1567/2018.

### *3. Corrección de las sentencias en primera instancia y en apelación conforme al debate suscitado y al planteamiento de la parte recurrente.*

Considero que tanto el Juzgado como la Sala de apelación han resuelto el caso concreto conforme le venía planteado y dentro de los límites en que las partes acotaron el debate.

Se afirma en la sentencia, a la que formulo este voto, que el objeto del recurso fue sí en "la impugnación indirecta de disposiciones generales ( art. 26 y concordantes de la Ley de esta Jurisdicción) no cabe esgrimir vicios propios del procedimiento de elaboración de las normas cuando se trata de argumentar frente a los actos de aplicación de tales normas", pero creo que dicha formulación es incompleta, porque para calibrar la correcta dimensión del recurso faltaba añadir, porque era algo esencial y que delimitaba adecuadamente el debate, faltaba añadir, digo, que el motivo esgrimido era, en exclusividad, la falta de motivación del incremento del coeficiente de situación, pasando al mayor de los expresamente autorizados por la Ley.

En modo alguno, pues, puedo compartir los términos en que se pronuncia la sentencia cuando afirma que la Sala del TSJ se ha abstenido de abordar la pretensión por considerarla incurso en el ámbito de las cuestiones formales, puesto que justificadamente entendió la Sala de apelación, antes el Juzgado, que se oponía exclusivamente un defecto formal, la falta de motivación de la modificación del coeficiente, ni considero que haya incurrido en un error, ni menos aún en una contradicción; tampoco considero que el argumento empleado por el Juzgado sea lacónico, al contrario, me parece suficiente, congruente y acorde con la impugnación realizada por la demandante contra la liquidación.

### *4. Sobre el debate real.*

Lo que consta es que se ha impugnado una liquidación por IAE, cuya anulación se pretende, impugnación indirecta, por la nulidad de la Ordenanza en cuanto no motiva la subida del coeficiente de situación, de 1,5 a 3,8.

No consta que se esgrimieran otros motivos, desde luego ninguno material; se dice en la sentencia "que dada la índole material o sustantiva de los motivos aducidos contra la ordenanza fiscal", cuáles cabría preguntar, porque en las alegaciones de la recurrente no aparecen, se limitó a señalar la falta de motivación de la subida del coeficiente, y las sentencias dan respuesta al motivo alegado de forma suficiente y coherente; se denuncia en la sentencia "Las vacilaciones" de la recurrente, "una eventual deficiencia de la demanda y de los posteriores escritos procesales -que no constituyen precisamente, es de reconocer, un modelo de claridad-", pero concluye, desde mi punto de vista de forma voluntarista, que en realidad "se está atribuyendo a la fijación del coeficiente de situación una cuantificación arbitraria, exagerada, desorbitada o injustificada -que no es estrictamente coincidente con la motivación, ni encierra un defecto meramente formal-", pues bien, ni el Juzgado ni la Sala así lo entendieron, la parte recurrente no ha denunciado una incongruencia o falta de fundamentación de la sentencias para entender que se han dejado de contestar cuestiones planteadas en la primera instancia o en la apelación, sino que la discrepancia de la recurrente expresamente se ha detenido en si la falta de motivación de la subida es o no un defecto formal a efecto de la exclusión como motivo de impugnación indirecta de la Ordenanza.

El debate desde la primera instancia se ha desarrollado en los términos referidos. Basta, desde mi punto de vista, para corroborarlo leer las sentencias y las alegaciones de la parte recurrente en casación.

La sentencia del Juzgado de lo contencioso administrativo núm. 2 de Las Palmas , de 4 de julio de 2017 , tras analizar el contenido de los arts. 79 y 80 de la Ley de Haciendas Locales, que regulan el tributo en cuestión, constata que "Los coeficientes aplicados al año 2013 difieren de los que se venían aplicando en los ejercicios anteriores, pasando del 1,5% del año 2012 al 3,8% del 2013", se remite a lo estatuido en el artº 2.4 de la Ordenanza Fiscal, modificado por acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Telde, y de forma clara y categórica señala "que la parte considera que carece de motivación dicha modificación, centrando todo su alegato en la impugnación indirecta de la Ordenanza por este motivo", esto es, se combate la liquidación mediante la impugnación indirecta de la Ordenanza y como único motivo se alega la falta de motivación de la modificación.

La falta de motivación -con las dudas doctrinales existentes, desde luego, pero despejadas jurisprudencialmente- es un defecto formal, y por ello el Juzgador recuerda correctamente la doctrina jurisprudencial y manifiesta que "es constante la Jurisprudencia que entiende inadecuada la impugnación indirecta de una disposición general por defectos formales en su procedimiento de elaboración. Citamos, por todas, la sentencia de 6 de Julio de 2010 (Casación 4039/2006) que afirma que únicamente cabe admitir la impugnación indirecta de disposiciones generales por defectos formales cuando se hubiese incurrido en una omisión clamorosa, total y

absoluta del procedimiento establecido para su aprobación, en perjuicio del recurrente, y cuando hubiesen sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente; lo que no es el caso". En la propia sentencia se insiste en que el referido es el único motivo hecho valer, "este es el único motivo esgrimido por la parte para fundar la pretensión de nulidad de la liquidación practicada, que se ajusta a los coeficientes legalmente previstos, estando en el límite superior". Acompaña al anterior razonamiento una reflexión oportuna, en la que marca diferencias entre la falta de motivación y la arbitrariedad, y lo procedente de poder recorrer el margen que permite la ley en cuanto al coeficiente de situación, "La Jurisprudencia en constante y reiterada doctrina ha venido entendiendo que la aplicación de los referidos coeficientes e índices no precisa de motivación o razonamiento especial (lo que no implica que la Administración pueda actuar arbitrariamente, pues siempre cabe el control Judicial de razonabilidad de sus actos) por moverse dentro del ámbito legítimo de lo que se podría denominar como actuación política, o auténtica soberanía fiscal municipal (concepto este utilizado en sentido lato), que se hallaría sometida, en tanto en cuanto se mantuviera dentro de sus contornos lícitos, sólo a la responsabilidad política a la que los representantes de los ciudadanos se encuentran sujetos, libertad política ésta que se halla fajada, por exigencias del principio de reserva de Ley tributaria, por la Ley 39/88 y por el artículo 9.3 de la Carta Europea de Autonomía Local de 15 de octubre de 1.985".

A mi entender, la sentencia de la Sala resolviendo la apelación no incurre en error alguno, como se ha dicho, se limita a responder conforme a los términos en los que las partes plantean el debate y los motivos hechos valer por la parte recurrente en su recurso de apelación.

Así es, la sentencia expresamente da cuenta de que la parte recurrente en su recurso de apelación básicamente se limita a repetir los argumentos hechos valer en la primera instancia, obviando hacer "una crítica cabal y suficiente de la sentencia apelada, lo que como ha señalado el Tribunal Supremo igualmente en múltiples ocasiones, debe llevar a la desestimación de la apelación". Continúa la sentencia dejando constancia del acierto de la sentencia recurrida en apelación sobre la aplicación y referencia a la jurisprudencia, "la sentencia apelada se pronuncia adecuadamente, con argumentos que la Sala comparte plenamente, en el sentido de que la Jurisprudencia es constante a la hora de rechazar la posibilidad de impugnar indirectamente una disposición general por defectos formales en su procedimiento de elaboración, citando expresamente la sentencia de 6 de julio de 2.010, que señaló que únicamente cabe la impugnación indirecta de una disposición general por defectos formales cuando se hubiese incurrido en una omisión clamorosa en el procedimiento para su aprobación o cuando se haya dictado por órgano manifiestamente incompetente, razonando la Juez a quo que no concurren en el presente caso tales excepciones". Y de nuevo vuelve a reiterar la Sala sentenciadora los términos en los que se ha formulado el debate, estamos ante una impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Telde, y como único motivo alegado por la actora fue "la falta de motivación de la misma en cuanto al incremento del coeficiente respecto de ejercicios anteriores en el ejercicio combatido, el 2.013, pasando del 1,5% al 3,8%, que constituye el máximo legal, siendo no menos claro que la denunciada falta de motivación es un defecto formal afectante a la elaboración de la disposición general de que se trata, por lo que dicho defecto debió ser alegado por la recurrente en el plazo para impugnar directamente la repetida Ordenanza". Considero que el fundamento de la sentencia no tiene nada de endeble, como se dice en la sentencia de la que discrepo, deja constancia de la jurisprudencia sobre el tema y subraya especialmente la índole indirecta de la impugnación, en cuanto que el motivo utilizado hubiera sido válido y correcto de utilizarse en una impugnación directa, tal y como la propia parte recurrente puso de manifiesto con remisión a la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014, rec. cas. 1665/2012, sentencia esta que no deja resquicio alguno a la duda respecto a la necesidad de que la fijación, y por ende modificación, del coeficiente que nos ocupa sea motivado y justificado; insistiendo en que el único motivo alegado y hecho valer es la falta de motivación -ya se ha dicho que ni siquiera se hace valer por la recurrente una posible incongruencia al no entrar a resolver otros motivos, como aquellos que según la sentencia son motivos sustanciales o materiales, que evidentemente no se esgrimieron, y que sin embargo entiende la sentencia de oficio y sin que se alegara por la recurrente, que sí concurrían y debieron contestarse-, motivo formal que no cabe en la impugnación indirecta.

## 5. Los márgenes de la casación conforme al escrito de interposición.

Así las cosas, en resumen, en su recurso de casación la parte recurrente centra su oposición en el sentido de que la falta de motivación no es un defecto formal que no puede hacerse valer en una impugnación indirecta, en tanto que no estamos ante una motivación incompleta o insuficiente del incremento ejecutado, sino ante la inexistencia de motivación en la medida que no obra en el expediente ni un solo informe, estudio, antecedente, documento o resolución que motive o razone la categorización de las calles y el establecimiento de coeficientes de situación -recordar que se impugna no estos extremos sino la subida de 1,5 a 3,8-; y añade que la falta de motivación adquiriría una especial relevancia porque se trata de un elemento esencial y configurador del tributo cuya fijación tiene un enorme impacto en la deuda a ingresar por los contribuyentes. Afirma que la Sentencia recurrida también ha infringido la jurisprudencia del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en las Sentencias de 20 de junio de 2014 (recurso 1665/2012) y 27 de enero de 2010 (recurso 3411/2004). Señala que dicha jurisprudencia consagra la obligación de la Administración de motivar la categorización de las calles y la modificación de los índices de situación, pues se trata de actos que limitan los derechos de los administrados e imponen cargas tributarias. Por ello, la

modificación del callejero fiscal que complementa la aprobación de una ordenanza fiscal debe sustentarse, no solo con la incorporación al expediente de la clasificación de las calles, sino también de los criterios motivadores de la misma.

A la vista de todo lo actuado y resuelto en la primera instancia y apelación, y a la vista del planteamiento casacional y los límites en los que se mueven las partes, desde mi punto de vista, la sentencia de la que discrepo, desenfoca artificialmente la controversia, de suerte, como se ha indicado, que se desentiende del caso concreto y aborda cuestiones que no estaban en el debate y que le sirve de justificación para entrar a resolver una cuestión que, desde mi punto de vista, reviste enorme trascendencia por los principios implicados y que no puede desembocar, sin más, en la doctrina que fija sobre el artº 26 de la LJCA, que, según mi criterio, excede de la doctrina jurisprudencial referenciada en la sentencia de 5 de noviembre de 2020.

Si atendemos a los términos en los que la parte recurrente plantea y formula su recurso de casación, el resultado debió ser su desestimación íntegra.

Empezando por el argumento de que la sentencia de apelación vulnera la jurisprudencia, con referencia expresa del citado recurso de casación 1665/2012, ha de señalarse que respecto de los requisitos y justificación que resultan necesarios para la corrección de la fijación o modificación de los coeficientes de situación, como el que nos ocupa, la doctrina jurisprudencial se muestra categórica y precisa, debe motivarse y justificarse para su corrección. Sucede que el problema no es este, dicha sentencia, la de 20 de junio de 2014, se dicta en un recurso directo contra la Ordenanza; el problema en el presente recurso se suscita en la impugnación indirecta, y en la impugnación directa no sólo cabe oponer motivos materiales sino formales, lo que no sucede en la impugnación indirecta, como así se recoge en reiterada jurisprudencia. No hay, en modo alguno, ni vulneración, ni desconocimiento de la jurisprudencia por parte del Tribunal de apelación, tampoco del de primera instancia, habiendo cambiado todo el debate y seguramente el resultado si la Ordenanza se hubiera impugnado directamente por el mismo motivo por el que se combatió indirectamente.

El otro argumento fundamental que desarrolla la parte recurrente es que, en este caso, la falta de motivación de la modificación tiene una especial relevancia en tanto que el coeficiente de situación constituye un elemento esencial y configurador del tributo que incide en la determinación de la deuda. Pues bien, es este argumento el salvoconducto que parece acoger la sentencia de la que discrepo para, en definitiva, fijar una doctrina que excede de la recientemente establecida; así se recoge en la sentencia que "..., en la mecánica del Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, impuesto que nos ocupa, una cosa es el trámite formal de determinación del coeficiente de situación al que se refiere el artículo 87 de la Ley de Haciendas Locales -TRLHL-, en documentos internos que forman parte, como hitos o trámites, del expediente de aprobación; y otra bien distinta la imputación a ese coeficiente, que al margen de su inserción entre los trámites internos, vive en la ordenanza como medio o componente de la cuota, de vicios que pueden afectar al cuántum del tributo -y que no son defectos de forma-. De hecho, respecto de ese coeficiente se pueden hacer valer, sin restricciones, cualesquiera infracciones del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder ( artículos 31 y concordantes de la Ley de esta Jurisdicción)". A mi entender, no existe óbice alguno, al contrario, y en esta línea se mueve la sentencia impugnada, que, respecto del coeficiente de situación establecido en la Ordenanza, elemento esencial en la determinación del quantum a girar que nos ocupa, cuando se está impugnando la liquidación puedan hacerse valer, sin restricciones, cualquier infracción material del ordenamiento jurídico, pero lo que por el contrario no cabe es hacer valer defectos o vicios formales en su elaboración y conformación cuando la Ordenanza no se impugnó en su día y se está cuestionando la conformidad jurídica de la liquidación, o descendiendo al caso concreto, la recurrente pudo oponerse a la liquidación combatiendo la conformidad jurídica del coeficiente por cualquier vicio material que considerara mediaba, lo que no podía es atacar la liquidación cuestionando su conformidad jurídica por mediar un vicio formal, como es la falta de motivación, en la elaboración de la Ordenanza.

**6. Necesaria distinción a los efectos que en este interesa entre las modalidades tributarias de tasa e impuesto.**

Tampoco puede asumirse la equiparación que se hace entre las tasas y el impuesto del IAE para justificar la lectura que ha de hacerse de la jurisprudencia sobre la materia en este caso; no, desde luego, sin agregar los matices, determinantes a veces, que pueden propiciar diferencias sustanciales. Es la propia sentencia la que se encarga de advertirlo, pero sin sacar las consecuencias adecuadas, al contrario, así se dice que "su contenido expresa, además, el presupuesto económico -seguimos hablando en este caso de las tasas- que hace viable el correcto cálculo del coste global del servicio, su financiación mediante la figura tributaria de que se trata y su adecuado reparto entre los contribuyentes", pero se obvia algo fundamental, que en las tasas estamos hablando de un trámite esencial, normativamente previsto al efecto y que, en sí, de exigencia ineludible para cumplimentar elementos definidores del propio gravamen presidio por el principio de equivalencia; lo que evidentemente no ocurre respecto de los impuestos, por lo que la trascendencia de determinados informes entre una y otra figura tributaria no es parangonable - baste al efecto con remitirnos al Fundamento octavo de la sentencia de 5 de noviembre de 2020 que distingue las peculiaridades de la tasa en el tema que nos ocupa-, no al menos en los términos como se



hace en la sentencia, sin establecer y señalar las diferencias entre unas y otras, y más en concreto sin entrar a analizar el supuesto caso que nos ocupa, pues, al fin y a la postre lo que en verdad se está cuestionando no es la falta de motivación o justificación en los términos en que se hace en la ya tantas veces nombrada sentencia de 20 de junio de 2014, sino una concreta modificación del coeficiente. Modificación que a decir de la parte recurrida, si viene contemplada en los informes emitidos para justificar la aplicación de dicho coeficiente, y que obran en el expediente de elaboración de la Ordenanza, sin que se haya infringido el artº 87 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pues, se afirma, los coeficientes de situación no excede del máximo legalmente permitido y ha respetado todos los requisitos y parámetros previsto en la Ley para la fijación del índice de situación, que vienen establecidos en la Ordenanza que los ha modificado y fue publicada en el B.O.P. de Las Palmas, tal y como consta en la propuesta de acuerdo del Director de Gobierno del Área de Economía y Hacienda relativa a las modificaciones de la Ordenanza Fiscal N2 28, reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, el informe propuesta del Jefe del Servicio de Rentas y Exacciones, informe del Secretario General del Pleno y su publicación de conformidad con lo establecido en el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y con la celebración del Acta de sesión extraordinaria y urgente en fecha 16 de noviembre de 2012, donde se aprueba la propuesta de modificación, siendo aprobada definitivamente el 29 de diciembre de 2012 en Acta de sesión ordinaria; ajustándose a los criterios jurídicos y políticos y a la filosofía del Plan de Ajuste aprobado por el Ayuntamiento de Telde en Pleno celebrado en el mes de marzo de 2012, norma jurídica presupuestaria, de planificación económica y tributaria en vigor y norma ejecutiva aprobada con el Visto Bueno del Ministerio de Hacienda.

## *7. Disconformidad con la tesis desarrollada en la sentencia.*

Todas estas razones debieron conllevar la desestimación, sin más, del recurso de casación. Pero de acogerse el armazón que sirve de base, a mi modo de ver de forma artificial e instrumental como he dicho, a la tesis que se desarrolla en la sentencia, considero que se ponen en juego principios y reglas importantísimos y de hondo calado y que no han sido ni tratados ni valorados, como así debió ser.

La cuestión controvertida se concreta en la modificación del coeficiente de situación que se eleva al máximo legalmente permitido de un año para el siguiente. Pues bien, partiendo de la hipótesis que asume la sentencia a la que formulo el presente voto particular, en un primer análisis de legalidad, no resulta cuestionable, o al menos no se cuestionó por la parte recurrente, que la Ordenanza no fuese respetuosa con la Constitución, y más concretamente con los principios constitucionales que rigen y conforman la Justicia tributaria, y con las leyes, en concreto se detiene la subida en el 3.8 que es el porcentaje máximo que se prevé en el artº 87 de la LHL; el debate, pues, se traslada llanamente a determinar si la decisión de la Administración de subir el coeficiente del 1,5 al 3,8 era o no arbitraria. Y siendo este el problema, creo que no cabía solucionar el debate con la simplicidad que se hace, no sin marcar límites y realizar precisiones y concreciones en un tema tan importante como sensible jurídicamente, pues se viene a poner en solfa el reparto competencial y las potestades tributarias de las distintas Administraciones, y en concreto de la Administración Local.

Ya lo apunta la sentencia del Juzgado cuando señala que al ajustarse el Ayuntamiento a los límites legales previstos cabe entender que se mueve "dentro del ámbito legítimo de lo que se podría denominar como actuación política, o auténtica soberanía fiscal municipal (concepto este utilizado en sentido lato), que se hallaría sometida, en tanto en cuanto se mantuviera dentro de sus contornos lícitos, sólo a la responsabilidad política a la que los representantes de los ciudadanos se encuentran sujetos, libertad política ésta que se halla fajada, por exigencias del principio de reserva de Ley tributaria, por la Ley 39/88 y por el artículo 9.3 de la Carta Europea de Autonomía Local de 15 de octubre de 1.985"; y desde esta perspectiva, que creo que es la correcta y en donde reside el verdadero problema y cuestión a dilucidar, nada se dice ni aporta la sentencia de la que discrepo. Efectivamente, creo que la cuestión realmente trascendente y con interés es precisamente la apuntada, esto es, si ajustándose el Ayuntamiento al elaborar la Ordenanza a la legalidad vigente, puede la decisión falta de motivación tacharse de arbitraria y, en definitiva, conformar un motivo de impugnación indirecto de la Ordenanza. Lo que abre la puerta a los principios estructurales básicos que debían servir de referencia obligada en la resolución del conflicto, tales como autonomía local, autonomía financiera o principio de legalidad democrática en la línea de conformar su propia legalidad tributaria, aún con valor reglamentario, de la corporación municipal elegida directamente por los ciudadanos y vecinos del municipio; recordemos que es la propia Constitución la que reconoce a las Corporaciones Locales "autonomía para la gestión de sus propios intereses", lo que se traduce, necesariamente en el reconocimiento de poder financiero, esto es, poder en materia de ingresos y gastos; el artículo 142 de la CE afirma que "las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y de las Comunidades autónomas", y que se refleja en el denominado principio de suficiencia financiera, que conlleva la potestad para dotarse de recursos propios y decidir sobre su empleo, delimitado bien temprano por el Tribunal Constitucional, STC 221/1992, en el sentido de que "Este Tribunal ha precisado, en situaciones anteriores, el significado de la autonomía local en el ámbito tributario y su integración con otros principios constitucionales, en especial el de reserva de ley en materia tributaria. Aunque en lo relativo a las Haciendas Locales



es el principio de suficiencia el formulado expresamente por el artículo 142 CE ( STC 179/1985), sin embargo, ha reconocido que la autonomía territorial, en lo que a las Corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la Norma fundamental, ello sin perjuicio de que no aparezca la misma, desde luego, carente de límites ( STC 19/1987)... La autonomía local en su proyección en el terreno tributario, no exige que esa intervención, que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y a cada uno de los elementos integrantes del tributo".

Problemas y cuestiones que no han tenido tratamiento alguno en la sentencia, a pesar de que sí estuvieron presente en las deliberaciones del asunto.

Tampoco puedo compartir la conclusión a la que se llega en el desarrollo de la tesis que contiene la sentencia. Se nos dice que en la sentencia que "Sentado esto, que parece obvio, la duda que se suscita ya ha quedado formulada y en términos semejantes, en el recurso de casación nº 1567/2018 -resuelto en la sentencia de 5 de noviembre último- y que a la postre alcanza, justamente, una conclusión que debemos seguir ahora", a mi entender, ya se ha dicho, no son semejantes los problemas que, en relación al tema que nos ocupa de impugnación indirecta y motivos que pueden alegarse, se suscitan en una tasa y en un impuesto; la sentencia que sirve de referencia y a la que se dice seguir, distingue la jurisprudencia tradicional sobre la alegación de defectos formales en la impugnación indirecta de las disposiciones generales y singulariza, a mi entender, el caso de la regulación de las tasas, en atención a las características de esta figura tributaria, dice así la sentencia:

Y a tal efecto, ha de señalarse que esa jurisprudencia puede ser sintetizada en las siguientes ideas básicas.

1. En lo que hace a una tasa local, la Ordenanza fiscal es ciertamente un requisito formal legalmente dispuesto para que esta clase de tributo pueda ser establecido y exigido ( artículo 15.1 TR/LRHL); pero también constituye un instrumento normativo para determinar sus elementos esenciales [ artículo 16.1.a) del mismo texto legal].

Y en la determinación de estos últimos tal Ordenanza fiscal no puede contradecir la ley reguladora de los mismos, pues así resulta del principio de jerarquía normativa y del mandato de reserva de ley tributaria que proclaman la Constitución y la Ley General tributaria ( artículos 9.3, 31 y 133 CE y 8 LGT).

2. Esa doble faceta que presenta la Ordenanza fiscal hace que el mecanismo procesal legalmente establecido para hacer valer los vicios formales acaecidos durante su procedimiento de elaboración sea el recurso contencioso administrativo directo que la Ley reguladora de esta jurisdicción dispone contra las disposiciones generales de rango inferior a la ley; y que, en principio, resulte inadmisibles utilizar la vía de impugnación indirecta contra una Ordenanza fiscal para hacer valer esos vicios formales.

II. Sin embargo, no son meros vicios formales de la Ordenanza y sí vicios sustantivos, susceptibles por ello de impugnación indirecta, la inclusión en su texto normativo de hechos o magnitudes económicas, para determinar los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, que no resulten debidamente justificados, en los informes técnico-económicos o en la memoria económico financiera que a tal efecto disponen los artículos 25 TR/LRHL y 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, a efectos de lo siguiente:

- Que tales hechos o magnitudes económicas son el resultado de haber observado debidamente el principio ecuación costes/ingresos establecido en el artículo 24.2 del citado TR/LHL.

- Y que, una vez cumplidas las exigencias que conlleva esa ecuación, la desigual fijación del importe de las cuotas individuales que sea establecida por razones de capacidad económica sí cumple con las pautas de objetividad, razonabilidad y proporcionalidad que se indican en el siguiente fundamento de derecho de esta sentencia.

III. En la impugnación indirecta será carga del accionante determinar y acreditar: el elemento legal que resulta vulnerado y es determinante de la invalidez de la liquidación directamente impugnada; la concreta ilegalidad que se imputa a la Ordenanza fiscal; y la relación causal existente entre esta imputación y la disconformidad a Derecho de la liquidación o acto de aplicación de esa Ordenanza".

Ojo, es de resaltar que el principio general como se expresa atinadamente, es que en la impugnación indirecta no cabe hacer valer vicios formales, y se considera que no son vicios formales determinadas quebras procedimentales en la elaboración de la Ordenanza reguladora de una tasa, en tanto que la índole de esta modalidad tributaria y su propia configuración y por exigencia legal, como así se recoge, conlleva que la suficiente y adecuada justificación de que se cumple el principio de equivalencia o el principio de ecuación coste/ingreso, en tanto que afecta a la propia existencia de la tasa como tal, se considere no un mero defecto formal, sino sustancial y por tanto alegable en la impugnación indirecta, esto es, la tasa no puede cuantificarse a voluntad, sino que sólo es posible establecer una determinada y cuantificada tasa que responda a las exigencias legales previstas, artº 24.2 citado.

Pero, como ya se ha dicho, este no es el caso de los impuestos, cuya cuantificación, respetando los principios constitucionales y legales, depende de la voluntad del legislador, ajeno, en general, a consideraciones técnicas exigidas legalmente, y, específicamente, a las consideraciones técnicas ineludibles en las tasas. Este puede ser el caso, que se establezca un mínimo coeficiente de situación en 0,40 y un máximo de 3,8, y unos intervalos en los que moverse cada Ayuntamiento respectivo, en principio no tiene más apoyo que criterios de oportunidad del legislador y, autorizada legalmente, la Administración llamada a aplicarlos.

## 8. Exceso de la doctrina fijada.

La doctrina que se fija en la sentencia, aparte que como ya se ha dicho no puede ser parangonable los casos de tasas e impuestos en el tema que nos ocupa, desborda, al menos en este ámbito tributario, los límites que la anterior jurisprudencia venía marcando respecto de los motivos de oposición en la impugnación indirecta de las disposiciones reglamentarias. La doctrina es la siguiente:

"De todo lo razonadamente expuesto y en armonía con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE) y con el principio de justiciabilidad plena de los actos y disposiciones generales de la Administración ( art. 106 CE), es de declarar que los datos, documentos o actuaciones que afecten a la ulterior determinación de los elementos esenciales del tributo -como lo es, en el caso examinado, el coeficiente de situación en el IAE-, pueden ser objeto de alegación y prueba como fundamento de la ilicitud del acto de aplicación basado en tales datos, en su fundamentación o su ausencia.

A tales efectos, la denuncia de arbitrariedad, exceso o falta de justificación no atribuye a la ordenanza defectos formales que impidan un análisis y decisión judicial al respecto, sino que forma parte indudable del derecho subjetivo procesal que habilita el artículo 26, en relación con el 56.1, de la LJCA, de obtener una respuesta judicial plena y razonada, lo que conlleva el correlativo deber del juez o tribunal de examinar los motivos así planteados, dándoles respuesta fundada, sin poder soslayarlos de modo liminar".

A mi modo de ver, son cosas bien distintas por un lado la determinación o fijación de los elementos esenciales del impuesto, lo cuales pueden combatirse, también a través de la impugnación indirecta de la disposición que lo regule atacando los actos de aplicación, por cualquier motivo material o sustantivo, y por otro el proceso de elaboración y tramitación seguido para dicha determinación, sin que quepa cuestionar aquellos indirectamente, porque se haya incurrido en vicios formales en su determinación.

Formulación tan amplia en la doctrina fijada, "los datos, documentos o actuaciones que afecten a la ulterior determinación de los elementos esenciales del tributo", enumerando defectos tanto materiales, como puede ser la arbitrariedad, con defectos estrictamente formales, como la falta de justificación in genere, "la denuncia de arbitrariedad, exceso o falta de justificación no atribuye a la ordenanza defectos", posibilita que basta con que indirectamente se impugne la corrección de un elemento esencial para dar entrada como motivo de impugnación indirecta a cualquier vicio en la conformación de dicho elemento, incluidos, claro está, los defectos estrictamente formales. Lo que, desde mi punto de vista, desborda la doctrina jurisprudencial sobre la materia, al menos, como digo, en el ámbito tributario.

Y buen ejemplo del temor que manifiesto es el caso que nos ocupa, se trata simplemente de la subida de un coeficiente dentro de los parámetros legales, llamativa, desde luego, pero en cuanto afecta a un elemento esencial de cuantificación del impuesto, según parece resultar de la nueva doctrina que se establece, basta para impugnar la liquidación, el acto de aplicación, con alegar en exclusividad la falta de motivación, trocando lo que es un puro defecto formal, en vicio material al conformar o determinar uno de los factores, el coeficiente de situación, para cuantificar el impuesto.

## 9. Sobre el enjuiciamiento en la instancia.

Por último, no puedo compartir el enjuiciamiento en la instancia que se hace en la sentencia de la que disiento, desde mi punto de vista no resulta correcto y adecuado señalar que los fundamentos de las sentencias que examinamos son lacónicos o endebles.

En ambas sentencias se deja constancia que el único motivo alegado fue la falta de motivación y se da cumplida y suficiente respuesta a dicho motivo; lo que no parece exigible en el enjuiciamiento es que se deba entrar sobre una no alegada arbitrariedad, más cuando ni siquiera se colige de las alegaciones efectuadas, tal y como viene a reconocer la propia sentencia de la que disiento cuando se afirma que "la carga alegatoria que pesa sobre la recurrente, tanto en instancia como en casación, no ha sido adecuada y suficientemente satisfecha", pues con dicha declaración no se hace más que reconocer la suficiencia y corrección de ambas sentencias que responden conforme a los términos en que venía planteado el debate, en atención a las alegaciones de la parte recurrente, que a decir de la sentencia por "la índole de los escritos procesales y, en particular, el de formalización de la casación, no razona de modo suficiente, sistemático y fundado sobre la naturaleza de la infracción que denuncia".

**10. Desestimación del recurso de casación.**

Coincido con el voto particular de mis compañeros que el recurso de casación debió ser desestimado.

En Madrid, a 21 de enero de 2021

Fdo. José Antonio Montero Fernández.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

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