

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia de 10 de febrero de 2021
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 168/2021

SUMARIO:

ICIO. Tasas Urbanística. Base imponible. Comprobación administrativa. Estamos en presencia de un supuesto de nulidad radical cuando la Administración para determinar la base imponible del ICIO no ha seguido un procedimiento tributario en concreto, sino que se ha procedido a la comprobación para las correspondientes liquidaciones definitivas en el seno de unos procedimientos urbanísticos, limitándose la Administración a utilizar el dictamen del arquitecto municipal, con la doble proyección que se pone de manifiesto en el propio informe, urbanística y tributaria. No parece cuestionable que la Administración para determinar la base imponible del ICIO para proceder a la liquidación definitiva, ha utilizado como medio el previsto en el art. 57.1.e) LGT, el dictamen de peritos; y no es cuestionable que al efecto ha prescindido absolutamente del procedimiento que previene el art. 134 LGT, por lo que claro está, aparte de los reparos que cabría hacer a los informes del arquitecto municipal, cuando lo único que consta es haberle dado traslado del resultado final de informe, sin más, se ha prescindido del trámite de audiencia, pues como previene el expresado artículo, lo procedente era comunicar la nueva valoración debidamente motivada, con expresión de medios y criterios empleados, privándole no sólo de la facultad de promover la tasación pericial contradictoria, sino incluso de reaccionar y hacer frente a posibles arbitrariedades o errores del arquitecto informante. El tribunal fija como doctrina que el art. 103 TRLHL permite que la Administración pueda comprobar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra acudiendo a alguno de los métodos establecidos en el art. 57.1 LGT, en cuyo caso la Administración deberá respetar los trámites previstos en el art. 134 LGT, entre los que se cuenta el traslado de los informes al administrado, en este caso el del arquitecto municipal, con la correspondiente propuesta de liquidación y plazo de alegaciones, que conforma el trámite de audiencia. Para la determinación de la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO debe seguirse un procedimiento propio de gestión tributaria, sin que quepa llevar a cabo la comprobación en el seno de un procedimiento distinto al de gestión tributaria - en este caso de concesión de licencia municipal de uso- y sobre la base de una simple referencia a un informe del arquitecto municipal que describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material, sin perjuicio de que este pudiera servir de referencia en la comprobación tributaria correspondiente, comportando la ausencia de procedimiento tributario en el ámbito de aplicación de los tributos la nulidad radical de las liquidaciones definitivas conforme al art. 217.1 e) LGT. Procede pues anular y casar la sentencia impugnada en tanto que consideró que no estamos en presencia de un vicio de nulidad radical del art. 217.1.e) de la LGT y, en consecuencia, procede, a su vez, por las razones apuntadas, estimar el recurso contencioso administrativo anulando las providencias de apremio. Esta conclusión debe extenderse también a las tasas urbanísticas en tanto que la cifra que sirve de base imponible para el ICIO es la que determina la base imponible en dichas tasas, por lo que las mismas razones que han llevado a la declaración de la nulidad radical respecto del ICIO deben extenderse también a las tasas.

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
JOSE DIAZ DELGADO
ANGEL AGUALLO AVILES
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JESUS CUDERO BLAS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 168/2021**

Fecha de sentencia: 10/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7121/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/02/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 7121/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 168/2021**

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^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 7121/2019, interpuesto por CONSTRUCCIONES ALBORA, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D^o. Federico Pinilla Romeo, bajo la dirección letrada de D^o. Manuel José Salinero González-Piñero, contra sentencia de fecha 4 de julio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), dictada en el recurso de apelación n.º 191/2018, desestimatoria del recurso interpuesto contra la sentencia n.º 252, de 14 de septiembre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 13 de Sevilla, dictada en el recurso 341/2016, contra resolución del Ayuntamiento de San Juan de Aznalfarache de 10 de junio de 2016, por la que se desestimaba el recurso de reposición presentado contra cuatro providencias de premio dimanantes dos de ellas de la liquidación 40398, de principal 128.142,68

Síguenos en...



euros (licencia de obras e ICIO), y las otras dos de la liquidación 40399, de principal 59.870,39 euros (licencia de obras e ICIO).

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida el Ayuntamiento de San Juan de Aznalfarache, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Carmen Palomares Quesada, bajo la dirección letrada de D^o. Ángel Carapeto Porto.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación n^o. 191/2018, seguido en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), con fecha 4 de julio de 2019, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: «Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la entidad Construcciones Albora, S.A. contra la sentencia de 14 de septiembre del 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo N^o.13 de Sevilla en el procedimiento allí seguido con el número 341/2016, la cual se confirma, imponiendo las costas a la parte apelante en los términos y con el límite expresados en el fundamento jurídico último».

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de CONSTRUCCIONES ALBORA, S.A., se presentó escrito con fecha 20 de septiembre de 2019, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 9 de octubre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente CONSTRUCCIONES ALBORA, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D^o. Federico Pinilla Romeo, bajo la dirección letrada de D^o. Manuel José Salinero González-Piñero, y como parte recurrida el Ayuntamiento de San Juan de Aznalfarache, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Carmen Palomares Quesada, bajo la dirección letrada de D^o. Ángel Carapeto Porto.

TERCERO.- *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de junio de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

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

Determinar el alcance de esa comprobación, debiendo interpretarse el citado artículo 103 TRLHL, para dilucidar si la comprobación prevista en el referido precepto requiere necesariamente del trámite de audiencia que expresamente contempla el artículo 134 LGT, así como del traslado de los informes al administrado -en particular, el informe del arquitecto municipal- con la correspondiente propuesta de liquidación definitiva y plazo de alegaciones.

Para el caso que se consideren exigibles esos trámites, determinar si su ausencia comportaría o no la nulidad radical de las liquidaciones definitivas conforme al artículo 217.1 e) LGT, pudiendo llevarse a cabo dicha comprobación en el seno de un procedimiento distinto al de gestión tributaria - en este caso de concesión de licencia municipal de uso- y sobre la base de una simple referencia a un informe del arquitecto municipal que describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material.

3º) Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 103.1 del 1 del Texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 57, 134, 135, 217.1.e) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria».

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Procurador de los Tribunales D^o. Federico Pinilla Romeo, en nombre y representación de CONSTRUCCIONES ALBORA S.A., por medio de escrito presentado el 2 de septiembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

Síguenos en...



1.- El artículo 103.1 de la Ley del R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en relación con los artículos 57, 134 y 135 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Y jurisprudencia expresada en el escrito de preparación del recurso .

2.- El artículo 103.1 de la Ley del R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en relación con el artículo 217.1 e) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Y jurisprudencia expresada en el escrito de preparación del recurso.

3.- Los artículos 43.1, 56.1 y 69.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa en relación con el artículo 456.1 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil.

La recurrente manifiesta, respecto a la primera infracción, que la sentencia recurrida vulnera el art. 103.1 de la TRLRHL y demás preceptos invocados al no considerar dentro del alcance de la oportuna comprobación que exige dicho precepto y este Alto Tribunal, ni tan si quiera el trámite de audiencia, ni el traslado de los informes correspondientes, si no que considera como correcta una mera y muy escueta comprobación interna y unilateral en claro perjuicio y detrimento de los derechos más básicos del obligado, y ello, sin justificación jurídica alguna. Por ello, entiende que la oportuna comprobación como obligación inexcusable en el ámbito del art. 103.1 TRLRHL debe llevarse a cabo con traslado de los informes correspondientes o al menos requerimiento documental, notificación expresiva de la nueva y distinta valoración dada debidamente motivada, con el consiguiente período de alegaciones regulado en el artículo 134 de la LGT, todo ello con las garantías y derechos a ello anexos y que están previstos a favor del obligado. Por tanto, la sentencia recurrida infringe los preceptos y sentencias citadas en el escrito de preparación el recurso ya que da cobijo a que no haya existido procedimiento de comprobación que además ha de llevar consigo la posibilidad de audiencia al interesado, para que éste incluso pueda plantear una tasación pericial contradictoria como resulta del artículo 134 de la LGT, esto es, que no haya habido procedimiento de ningún tipo que salvaguarde los derechos y garantías del obligado y ello, en su claro perjuicio.

Respecto a la segunda infracción, manifiesta que la sentencia recurrida vulnera art. 103.1 TRLRH en relación con el art. 217.1.e LGT, puesto que a su juicio, resulta palmario que en el presente supuesto no ha existido procedimiento alguno a los efectos de cumplir con la oportuna comprobación que exige dicho art. 103.1 TRLRHL lo que nos sitúa en el ámbito de una de las causas de nulidad radical del art. 217.1.e (ausencia total de procedimiento) causándole una indefensión material -que no puede subsanarse con los recursos posteriores- y que le genera un perjuicio real y efectivo con trascendencia material, jurídica y económica, limitando sus derechos y garantías establecidas como son el trámite de audiencia o también la tasación pericial contradictoria. Concluye que, esa comprobación avalada por la sentencia recurrida sin trámite de audiencia, ni traslado de los informes del técnico correspondiente ni tampoco propuesta de liquidación ni periodo de alegaciones regulado en el artículo 134 de la LGT, y sin derecho a tasación pericial contradictoria del artículo 135 de la LGT, llevada a cabo en el seno de un procedimiento completamente ajeno al interesado y, por tanto, totalmente unilateral e interno de la Administración y distinto al de gestión tributaria y conteniendo simple referencia a informe del arquitecto municipal que tan solo describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material, constituye una ausencia total de procedimiento que ha de conllevar la nulidad radical de las liquidaciones definitivas conforme al artículo 217.1 e) de la LGT ya que en caso contrario se priva al obligado de las garantías previstas.

Respecto a la tercera infracción, señala que la sentencia recurrida vulnera los arts. 43.1, 56.1 y 69.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa en relación con el artículo 456.1 LEC, por cuanto no entra a valorar la caducidad alegada como nuevo motivo -que no cuestión-, pese a permitirlo los mencionados preceptos, así como la jurisprudencia no distingue entre primera o segunda instancia y pese a ser igualmente relevante en cuanto deja de entrar a resolver sobre el fondo del asunto en base a un argumento también crucial para decretar la nulidad planteada originalmente en la demanda.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que « proceda en su día a dictar Sentencia por la que, casando y revocando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, esto es, declare la nulidad radical de las liquidaciones definitivas del ICIO que obran en el expediente administrativo que consta en autos con la consecuente nulidad de las providencias de apremio dictadas como consecuencia de las mismas, reconociendo que la oportuna comprobación que exige el art. 103.1 TRLRHL ha

de hacerse en el seno de un procedimiento de gestión tributaria sobre la base y con exigencia de un procedimiento con los requisitos, derechos y garantías de los artículos 134 y 135 de la LGT, así como pudiendo considerar la caducidad del procedimiento como motivo en defensa de dicha pretensión y solicitud de nulidad».

Por su parte, la procuradora D^a. Carmen Palomares Quesada, en nombre y representación del Ayuntamiento de San Juan de Aznalfarache, por escrito presentado con fecha 28 de octubre de 2020, formulo oposición al recurso de casación manifestado que:

1.- La recurrente pretende basar la nulidad de las liquidaciones de apremio en la nulidad de las liquidaciones definitivas de las que provienen, al entender, que el Ayuntamiento, ha dictado los actos impugnados *"prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido"*, refiriéndose al procedimiento de comprobación previo a la liquidación definitiva. Siendo que la jurisprudencia permite extender las causas tasadas de oposición al apremio a la nulidad de pleno derecho de la liquidación que le da origen, pero solamente cuando ese vicio jurídico es precisamente de nulidad radical, que no es el supuesto ante el que nos encontramos. Recuerda la recurrida que sólo la nulidad radical y de pleno derecho de la liquidación podría permitir que el tribunal anulara las liquidaciones de apremio objeto de este recurso. Y si esa nulidad radical se basa en la presunta indefensión del interesado, sólo podrá ser invocada y será causa de nulidad a su vez del apremio si tal indefensión es material y efectiva, es decir, si no pudo ser invocada y exigida con antelación al apremio.

2.- De contrario se pretende conectar la expresión *"comprobación administrativa"* empleada en el último párrafo del apartado primero del artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con la comprobación definida y regulada en la Ley 58/2003, olvidando la contraparte que en el procedimiento de origen existió una comprobación -la cual ha quedado perfectamente documentada en el expediente administrativo, folios 89 y 105, y por ende en el procedimiento judicial-. Ha existido procedimiento para comprobar el valor del coste real y efectivo de la obra realizada por la recurrente.

3.- En relación a la ausencia de audiencia aducida de contrario, la recurrida recuerda la diferencia entre indefensión formal e indefensión material en relación con las notificaciones, y como es esta diferencia interpretada jurisprudencialmente. No cualquier defecto que vicie el acto notificado provoca la nulidad o anulabilidad de este, sólo aquellos que provoquen una indefensión material podrán conducir a la nulidad o anulabilidad del acto. Y, en el presente caso, hasta en dos ocasiones distintas CONSTRUCCIONES ALBORA, S.A., pudo reaccionar atacando el contenido de las resoluciones que preceden al apremio y anticipan su contenido (objeto del presente procedimiento judicial).

4.- La recurrida manifiesta que todos estos argumentos ya fueron expuestos en los mismos términos en la instancia, siendo rechazados por el tribunal, sin que el motivo de apelación aporte ninguna novedad.

5.- En relación a la caducidad alegada de contrario, señala que esta alegación se expresa por vez primera en el seno del recurso de apelación sin que a lo largo del procedimiento de instancia o en el seno del procedimiento administrativo se alegara tal extremo. La caducidad invocada en el recurso de apelación es respecto del procedimiento principal, no del procedimiento de apremio que es el procedimiento sobre el que versan los presentes autos; la caducidad invocada no es tal, ya que se pretende confundir el procedimiento de comprobación de valores (que tiene un objeto y fin en sí mismo, ya que puede servir a tributos diferentes) con la liquidación de un concreto impuesto, pretendiendo englobarlos a ambos en un mismo procedimiento, de forma irregular.

6.- En relación con la sentencia de 4 de diciembre de 2014 del TSJ de la Comunidad, manifiesta que no puede entenderse extrapolable al presente caso, pues, los antecedentes fácticos que preceden a los pronunciamientos invocados de contrario no tienen nada que ver con los que han acontecido y se han analizado en el presente caso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala « tenga por formulado en tiempo y forma oposición al recurso de apelación, con cuanto más proceda según Ley».

QUINTO . - Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 29 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 9 de febrero de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Doctrina jurisprudencial existente sobre la materia.*

Atendiendo a las cuestiones con interés casacional objetivo identificadas en el auto de admisión, anteriormente transcritas, ha de convenirse que existe un cuerpo de doctrina jurisprudencial que viene a dar cumplida respuesta a las mismas y a despejar las dudas existentes.

En la sentencia de 18 de junio de 2020, rec. cas. 3180/2017, a la pregunta planteada en el auto de admisión, del siguiente tenor, «[...] Determinar si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o si nos encontramos ante un supuesto en el que la Administración procede directamente a determinar la base imponible del impuesto, siendo aplicable el método del artículo 51 de dicha Ley»; se contestó, fijando la doctrina siguiente, «...la Administración puede comprobar el coste real y efectivo de las obras acudiendo a los medios de comprobación previstos en el actual artículo 57 de la LGT, pero no está obligada a ello en supuestos, como el presente, en que la comprobación previa a la determinación de la base imponible del impuesto ha consistido en la documentación aportada por la recurrente a requerimiento de la Administración».

La sentencia referida, a la luz de lo preceptuado en los arts. 102 y 103 de la LHL, señala que la liquidación definitiva tiene como objetivo verificar, a la vista de la construcción, instalación u obra, una vez finalizada, cuál sea su coste real y efectivo, determinante de la base imponible del impuesto, recordando los textos de los arts. 51 y 57 de la LGT y la doctrina sentada en la sentencia de esta Sala de 13 de diciembre de 2018, rec. cas. 3185/2017, «Al margen de toda otra consideración y en lo que aquí importa, la liquidación provisional desempeña un papel necesario en la mecánica del impuesto, deducido con evidencia de su configuración legal, que es exigido sucesivamente en dos actos diferentes: la liquidación provisional que, como regla general, se cuantifica en función del presupuesto facilitado por el propio interesado, siempre que cuente, dice la ley, con el control externo del visado colegial, en los casos en que sea necesario; y la liquidación definitiva, que no sólo es, obviamente, posterior, sino que se articula como modo de singularizar, para este impuesto municipal, la declaración general contenida, precisamente, en el artículo 101.1, párrafo segundo, de la LGT, cuando estatuye que "...la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento".

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

Fijando la sentencia a la que se remite, en lo que ahora nos interesa, la siguiente doctrina:

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

... f) ...sin que, por lo demás, pueda ser confundida la comprobación administrativa como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo, que es a la que se refiere el artículo 103.1 TRLHL, con la comprobación de valores como actividad, método o resultado de una valoración». Se está refiriendo al art. 57 de la LGT.

A la cuestión referente a "la comprobación administrativa" que señala el art. 103, se afirma que nada dice en qué consiste la misma «sino solo que su finalidad es conocer, con certeza, el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra»; distinguiéndola de la contemplada en el art. 57 de la LGT, de suerte que «el artículo 57 establece los medios legalmente previstos para llevar

a cabo una comprobación de valores, medios a los que puede acudir la Administración, pero que no puede ser interpretado, a efectos del asunto ahora examinado, como la imposición de una obligación a la Administración de acudir al procedimiento en el previsto. Dicho de otra forma, la Administración en la comprobación que tiene que realizar con carácter previo a la liquidación definitiva, puede acudir a cualquiera de los medios de comprobación que recoge el artículo 57 de la LGT, pero no está obligada a acudir a ellos en supuestos como el presente en el que la comprobación administrativa ha consistido en la aportación por la recurrente de una documentación que le fue requerida y a fijar la base imponible del impuesto conforme a la documentación aportada». Resultando correcto, en el caso examinado, que la Administración acudiera el método de la estimación directa del art. 51 de la LGT, consistiendo la "comprobación administrativa" «en requerir a la recurrente la entrega de determinada documentación y, con base en ella, practicar la liquidación definitiva al resultar determinado el coste real y efectivo de la obra construida». En definitiva, y en lo ahora interesa, la Administración no viene obligada a emplear alguno de los medios que articula el expresado precepto, art. 57 de la LGT; sino que le es potestativo, pues, acudir a los medios de comprobación previstos en el art. 57 de la LGT o a cualquier comprobación administrativa, en atención, claro está, a las circunstancias de cada caso.

Respecto del problema que se plantea cuando la Administración se decanta por utilizar los medios previstos en el citado precepto, art. 57, y, más en concreto el dictamen de peritos, también ha sido objeto de atención por este Tribunal, abordando y resolviendo el conflicto que se planteaba en el sentido que a continuación se comenta. En dicha línea cabe apuntar la sentencia de 3 de junio de 2020, rec. cas. 3067/2017.

En dicho supuesto la liquidación definitiva la base imponible se fija en base a los precios calculados conforme a informe de «un técnico municipal con titulación de arquitecto, aplicando los precios publicados por el Colegio Oficial de Arquitectos de Cantabria para el año 2011 y determinadas facturas emitidas por suministradores independientes en otras licencias de construcción y obra concedidas por la Corporación municipal». A la impugnación de la entidad interesada sigue la contestación del Ayuntamiento indicando que «No nos encontramos ante un procedimiento de comprobación de valores de los regulados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, ya que no se pretende obtener el valor de rentas, productos o bienes, sino que lo que se pretende es obtener la base imponible del impuesto, que no es otro (sic) que el coste real y efectivo de las obras».

Sin embargo, se constata que el ayuntamiento incrementa «el coste real de la obra al considerar el técnico municipal que los precios consignados por el contribuyente en su presupuesto son inferiores a aquellos que resultan de los módulos aprobados por el Colegio de Arquitectos, considerando -por tanto- que el coste de la obra debe ajustarse a esos precios y no a los establecidos por el interesado», lo cual implica dar un valor distinto a los precios de aquellas unidades de materiales y trabajo lo que exige una labor de comprobación que no es puramente automática o de "copiado y suma", considerando que «el arquitecto municipal realizó un verdadero dictamen, a cuyo efecto empleó los parámetros valorativos que tuvo por conveniente (en el caso, los precios de un Colegio Oficial y las facturas emitidas por suministradores independientes), para obtener unas conclusiones que -nuevamente según la propia Administración- pueden ser contradichas por el contribuyente». Todo lo cual lleva a entender a este Tribunal que «una de las formas legalmente previstas para "contradecir" ese informe es el procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues ésta no es más que un expediente puesto a disposición de los contribuyentes para "confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 del artículo 57 de la Ley General Tributaria».

La conclusión a la que se llega, conformando la doctrina jurisprudencial, es que «En definitiva, debemos dar respuesta al auto de admisión afirmando (i) que la Administración puede comprobar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra acudiendo a alguno de los métodos establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria y (ii) que el informe emitido en el caso por arquitecto técnico municipal utilizando los precios publicados oficialmente por el colegio oficial de arquitectos, así como las facturas emitidas en otras licencias de obras por suministradores independientes constituye una auténtica comprobación de valores del apartado e) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria».

Y se acoge la pretensión actuada «en la medida en que la decisión administrativa recurrida en la instancia privó al interesado del derecho que le ofrece el artículo 135 de la Ley General Tributaria (promover tasación pericial contradictoria), con las consecuencias (suspensión de la

ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma) que el propio precepto anuda a dicha solicitud».

Traslada la evolucionada doctrina comentada a la cuestión que nos ocupa, ha de convenirse que en el caso de que la comprobación llevada a cabo se haga conforme a alguno de los medios previstos en el art. 57, y concretamente al dictamen de peritos de la Administración, apartado 1.e), ha de seguirse los trámites que previene el art. 134 de la LGT, en cuyo caso, como así se exige, se requiere necesariamente cumplimentar el trámite de audiencia, con traslado de los informes al administrado -en particular, el informe del arquitecto municipal- con la correspondiente propuesta de liquidación definitiva y plazo de alegaciones. Lógicamente, se podrá promover tasación contradictoria.

SEGUNDO.- Impugnación de la providencia de apremio.

La peculiaridad del caso consiste en que la impugnación se dirigió contra la providencia de apremio. Tal y como se hace eco la sentencia impugnada, como pone de manifiesto una inveterada jurisprudencia, cabe la impugnación de la providencia de apremio por motivos que no sean los tasados en el art. 167.3 de la LGT, cuando los motivos que afecten a la liquidación originaria sean constitutivos de la nulidad de pleno derecho, art. 217 de la LGT. Por tanto, sí procede, pasado el período voluntario y dictada providencia de apremio, impugnar la liquidación originaria cuando media una nulidad de pleno derecho.

Bajo las anteriores consideraciones y atendiendo a la primera de las conclusiones a las que se ha llegado, resulta oportuna la segunda de las cuestiones planteadas en el auto de admisión, consistente en «Para el caso que se consideren exigibles esos trámites, determinar si su ausencia comportaría o no la nulidad radical de las liquidaciones definitivas conforme al artículo 217.1 e) LGT, pudiendo llevarse a cabo dicha comprobación en el seno de un procedimiento distinto al de gestión tributaria - en este caso de concesión de licencia municipal de uso- y sobre la base de una simple referencia a un informe del arquitecto municipal que describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material».

Como ha quedado dicho la Administración posee la facultad de poder llevar a cabo la comprobación administrativa, sin obligación de someterse necesariamente a los medios contemplados en el art. 57 de la LGT; ahora bien, de elegir un medio de comprobación de los previstos en el citado artículo, como es en este caso el dictamen de peritos de la Administración, apartado 1.e), debe someterse a las normas que regulan el procedimiento establecido legalmente al efecto, en este caso el de gestión previsto en el art. 134 de la LGT; sin que dicho procedimiento quepa sustituirlo por un procedimiento distinto, como pudiera ser el de concesión de licencia municipal de uso, sin más referencia que un informe del arquitecto municipal que describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material; de no someterse la Administración a dicho procedimiento de gestión se produce un incumplimiento evidente y manifiesto de las normas aplicables, de suerte que se desconoce absolutamente los trámites previstos constitutivos del armazón procedimental que más allá de su carácter rituario sin contenido material, conforman el conjunto de garantías y derechos que permiten la plena defensa de los intereses de los obligados tributarios, al procurarles el conocimiento de la naturaleza y el alcance de las actuaciones -recordar que en este procedimiento se prevé en caso de que el valor determinado por la Administración sea distinto del declarado, la comunicación de la nueva valoración motivada y apertura de plazo de alegaciones y el reconocimiento de la facultad de poder promover la tasación pericial contradictoria-.

A lo anterior cabe añadir que estamos en una materia, gestión tributaria del ICIO, materia estrictamente tributaria sometida a dicha disciplina, tanto desde el punto de vista material como formal. Debe recordarse que la Ley 58/2003 resulta de aplicación a la Administración local, en tanto que su art. 1 ordena la aplicación de la Ley General Tributaria a todas las Administraciones públicas. Siendo de resaltar que el art. 12 de la LHL prevé que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. En este contexto debe ubicarse el art. 103.1 de la LHL, y en concreto la "comprobación administrativa" a que se refiere dicho precepto para la determinación de la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO. Desde luego dicha expresión es amplísima y permite toda actuación administrativa tendente a dicho resultado, pero siempre, claro está, dentro del ámbito material tributario que le es propio, lo que en modo alguno cabe es determinar dicha base imponible mediante procedimientos ajenos a dicha materia tributaria, como puede ser un procedimiento urbanístico, pues entre este y uno tributario existe diferencias sustanciales e

Síguenos en...

irreconciliables, por su regulación legal, garantías y principios básicos del sistema tributario, naturaleza, ámbito competencial y finalidad, entre otras, de ahí que si bien un procedimiento urbanístico, como puede ser el otorgamiento de licencia de utilización, como es el caso, pueda servir de referencia a efectos de la valoración que interesa en el ICIO, sea necesario que el órgano tributariamente competente asuma y cumplimente la actuación pertinente, "comprobación administrativa", que lleve a la determinación de lo que constituye un elemento esencial del tributo como es la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO.

Todo lo cual nos lleva a considerar que en estos supuestos, el acto impugnado no es conforme a derecho, habiéndose prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, lo que conforme al art. 217.1.e) de la LGT, constituye un vicio de nulidad de pleno derecho.

TERCERO.- *Proyección de la doctrina jurisprudencial sobre el caso que nos ocupa.*

En la sentencia del Juzgado de 14 de septiembre de 2017, a la vista del expediente administrativo y de la documental obrante, se remite a la solicitud y tramitación de dos licencias, una de primera utilización de local 5-1 en edificio comercial en parcela M 5, y otra de utilización de nave contenedor para locales comerciales en la P1.

Respecto de la primera, se dicta resolución, que acuerda a efecto de la liquidación definitiva de tasa e ICIO, fijando el presupuesto de ejecución material en la suma de 5.405.526,45 euros; de la misma se dio traslado a la empresa interesada, fue notificada en 8 de marzo de 2012, que la consintió. Al adquirir firmeza fue dictada la liquidación definitiva, fue notificada a la entidad en fecha 5 de octubre de 2012.

En cuanto a la segunda, se dicta resolución de 15 de marzo de 2012, que fijó, a los efectos de practicar liquidación definitiva de la obra, el presupuesto de ejecución material en la suma de 1.122.172 euros; se dio traslado al interesado y fue notificada en 16 de marzo de 2012, siendo consentida. Al adquirir firmeza fue dictada la liquidación definitiva que se refiere a la citada resolución e identifica los importes de la Tasa y el Icio, que fue notificada a la entidad en 5 de octubre de 2012.

Las liquidaciones definitivas no fueron objeto de alegación, ni de recurso alguno.

La sentencia impugnada recaída en el recurso de apelación, de fecha 4 de julio de 2019, se desenvuelve en la misma línea que apuntaba la sentencia dictada en primera instancia. Da cuenta de los informes del arquitecto municipal de 8 y 14 marzo de 2012, en los que se recoge la realización de visita a la obra y describe las modificaciones sobre el proyecto de obras inicial y el importe total al que ascendía el presupuesto de ejecución material; en ambas resoluciones 53/2012 y 60/2012, se hace referencia expresa a estos informes, base para liquidar la tasa y el ICIO, pues se resuelve "a efectos de practicar la liquidación definitiva de la obra que afecta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y a la Tasa por otorgamiento de licencia urbanística ..." Las resoluciones 53/2012 y 60/2012 no fueron recurridas, sin que se aprecie defectos formales, sin que pueda entenderse que las liquidaciones apremiadas fueran nulas de pleno derecho al no darse ninguna de las causas previstas y reguladas en el artículo 217 de la LGT, en concreto, no fueron dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido, ni estaban faltas al ser notificadas de sus elementos esenciales.

El examen del expediente descubre lo siguiente.

Respecto de la primera de las licencias. Se siguió un procedimiento urbanístico de solicitud de licencia, "*solicitud de licencia de utilización de nave contenedor sin uso y aparcamiento en cubierta en cubierta en la Manzana 5 de la U413. Tipo de obra: nueva en grado 3*". El arquitecto municipal, a la vista de la documentación presentada al efecto y visita a la obra, en lo que ahora interesa, de un presupuesto inicial, PEM, de 3.976.957 euros, considera que el correcto es de 5.405.526,45, según superficie declaradas por el solicitante, haciendo referencia en exclusividad a los metros cuadrados comercial, zonas comunes y cubiertas y su valor en euros; y concluye que «conforme a las ordenanzas Municipales vigentes y las superficies declaradas por el solicitante, el Presupuesto de Ejecución Material de la obra, a efecto de tasas e impuestos, asciende a la cantidad de 5.405.526,45 ».

La resolución 53/12 dictada por el Tte. De Alcalde, Delegado de Gob. Interior, vivienda y planificación urbana, concede la licencia urbanística solicitada, y en lo que ahora interesa acuerda «A efectos de practicar la liquidación definitiva de la obra que afecta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y a la Tasa por otorgamiento de licencia urbanística, el presupuesto de ejecución material asciende a 5.405.526,45 euros, quedando esta licencia sujeta a la tasa de otorgamiento de licencia urbanística (apartado de licencia de ocupación)». Sin solución de continuidad se procede a la liquidación.

En cuanto a la segunda de las licencias, estamos ante un procedimiento gemelo al anterior, si bien adaptado a la licencia que se solicita. En este caso "licencia de utilización de nave contenedor sin uso en la Manzana 1 de la UA 13". Al igual que en el otro caso, el arquitecto municipal a la vista de la documentación presentada y visita, considera que el PEM correcto no es el presupuestado por el interesado ascendente a 573.677 euros, sino el de 1.122.172 euros; y concluye que «conforme a las ordenanzas Municipales vigentes y las superficies declaradas por el solicitante, el Presupuesto de Ejecución Material de la obra, a efecto de tasas e impuestos, asciende a la cantidad de 1.122.172 €». Se reproduce los trámites seguidos en el primer procedimiento al que nos hemos referido, de suerte que en la resolución 60/12 de la misma autoridad, se viene a disponer en lo que interesa que «A efectos de practicar la liquidación definitiva de la obra que afecta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y a la Tasa por otorgamiento de licencia urbanística, de acuerdo con el informe técnico obrante en el expediente, se modifica el presupuesto de ejecución material de la obra que queda fijado en 1.122.172 euros. Esta licencia se sujeta, así mismo, a la tasa por otorgamiento de licencias urbanísticas (apartado de licencias de ocupación)». Procediéndose, igualmente, a girar la liquidación.

Resulta evidente que para la determinación de la base imponible del ICIO no se ha seguido un procedimiento tributario en concreto, sino que se ha procedido a la comprobación para las correspondientes liquidaciones definitivas en el seno de unos procedimientos urbanísticos, limitándose la Administración a los efectos que nos interesa a utilizar el dictamen del arquitecto municipal, con la doble proyección que se pone de manifiesto en el propio informe, urbanística y tributaria. Esto es, no parece cuestionable que la Administración para determinar la base imponible del ICIO para proceder a la liquidación definitiva, ha utilizado como medio el previsto en el art. 57.1.e) de la LGT, el dictamen de peritos; y no es cuestionable que al efecto ha prescindido absolutamente del procedimiento que previene el art. 134 de la LGT, por lo que claro está, aparte de los reparos que cabría hacer a los informes del arquitecto municipal, cuando lo único que consta es haberle dado traslado del resultado final de informe, sin más, se ha prescindido del trámite de audiencia, pues como previene el expresado artículo, lo procedente era comunicar la nueva valoración debidamente motivada, con expresión de medios y criterios empleados, privándole no sólo de la facultad de promover la tasación pericial contradictoria, sino incluso de reaccionar y hacer frente a posibles arbitrariedades o errores del arquitecto informante. En definitiva, estamos en presencia de una nulidad radical subsumible en el apartado 1.e) del art. 217 de la LGT, que conlleva la nulidad de la providencia de apremio.

CUARTO.- Fijación de doctrina y resolución de la controversia.

A la cuestión referida a «Determinar el alcance de esa comprobación, debiendo interpretarse el citado artículo 103 TRLHL, para dilucidar si la comprobación prevista en el referido precepto requiere necesariamente del trámite de audiencia que expresamente contempla el artículo 134 LGT, así como del traslado de los informes al administrado -en particular, el informe del arquitecto municipal- con la correspondiente propuesta de liquidación definitiva y plazo de alegaciones»; debe responderse que la "comprobación administrativa" prevista en el art. 103 de la LHL permite que la Administración puede comprobar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra acudiendo a alguno de los métodos establecidos en el art. 57.1 de la LGT, en cuyo caso la Administración deberá respetar los trámites previstos en el art. 134 de la LGT, entre los que se cuenta el traslado de los informes al administrado, en este caso el del arquitecto municipal, con la correspondiente propuesta de liquidación y plazo de alegaciones, que conforma el trámite de audiencia.

Sobre la segunda de las cuestiones cabe decir que para la determinación de la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO debe seguirse un procedimiento propio de gestión tributaria, sin que quepa llevar a cabo la comprobación en el seno de un procedimiento distinto al de gestión tributaria - en este caso de concesión de licencia municipal de uso- y sobre la base de una simple referencia a un informe del arquitecto municipal que describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material, sin perjuicio de que este pudiera servir de referencia en la comprobación tributaria correspondiente, comportando la ausencia de procedimiento tributario en el ámbito de aplicación de los tributos la nulidad radical de las liquidaciones definitivas conforme al art. 217.1 e) LGT.

Procede pues anular y casar la sentencia impugnada en tanto que consideró que no estamos en presencia de un vicio de nulidad radical del art. 217.1.e) de la LGT y, en consecuencia, procede, a su vez, por las razones apuntadas, estimar el recurso contencioso administrativo anulando las providencias de apremio. Ciertamente es que todo el debate, y el esfuerzo impugnatorio de la parte

Síguenos en...

recurrente, se ha centrado en el ICIO cuando las providencias de apremio y las liquidaciones de las que trae causa no sólo alcanzaba al ICIO, sin o también a las tasas urbanísticas giradas, sobre las cuales no se han realizado alegaciones en concreto, pero es igual de cierto que lo dicho y resuelto debe extenderse también a las tasas urbanísticas en tanto que la cifra que sirve de base imponible para el ICIO es la que determina la base imponible en dichas tasas, por lo que las mismas razones que han llevado a la declaración de la nulidad radical respecto del ICIO deben extenderse también a las tasas.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por CONSTRUCCIONES ALBORA, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D^o. Federico Pinilla Romeo, contra sentencia de fecha 4 de julio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), dictada en el recurso de apelación n^o. 191/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Anular la sentencia desestimatoria del recurso interpuesto contra la sentencia n^o. 252, de 14 de septiembre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N^o. 13 de Sevilla, dictada en el recurso 341/2016, y en su lugar estimamos el recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución del Ayuntamiento de San Juan de Aznalfarache de 10 de junio de 2016, por la que se desestimaba el recurso de reposición presentado contra cuatro providencias de apremio dimanantes dos de ellas de la liquidación 40398, de principal 128.142,68 euros (licencia de obras e ICIO), y las otras dos de la liquidación 40399, de principal 59.870,39 euros (licencia de obras e ICIO), las que igualmente se anulan, con devolución, en su caso, de las sumas ingresadas más intereses correspondientes.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del presente procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).