



Roj: **STS 4303/2018 - ECLI:ES:TS:2018:4303**

Id Cendoj: **28079130022018100265**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/12/2018**

Nº de Recurso: **3185/2017**

Nº de Resolución: **1767/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 2587/2016,**  
**ATS 9757/2017,**  
**STS 4303/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.767/2018**

Fecha de sentencia: 13/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3185/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3185/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1767/2018**

Excmos. Sres.

D.Francisco Jose Navarro Sanchis, presidente

D. Angel Aguallo Aviles



D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 13 de diciembre de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3185/2017**, interpuesto por la procuradora doña Ana María Casanova Macario, en nombre y representación de la sociedad mercantil **GORONA DEL VIENTO EL HIERRO, S.A.** contra la sentencia de 28 de marzo de 2017, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que estimó el recurso de apelación nº 40/2016 (ES:TSJICAN:2017:2249), promovido contra otra sentencia anterior del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santa Cruz de Tenerife, dictada el 27 de enero de 2016 en el procedimiento ordinario 221/2015, que a su vez había estimado el recurso de la empresa mencionada contra la liquidación definitiva del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, ascendente a 2.176.994,43 euros. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE VALVERDE (EL HIERRO)**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Santa Cruz de Tenerife, de 28 de marzo de 2017 que estimó el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Valverde (isla de El Hierro, Canarias) contra la dictada el 27 de enero de 2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santa Cruz de Tenerife, a su vez estimatoria del recurso jurisdiccional deducido contra la resolución del alcalde de 27 de abril de 2015, desestimatoria del recurso de reposición entablado contra la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras -ICIO- relativa al "*Proyecto de concesión del Aprovechamiento Hidroeléctrico de El Hierro*".

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Hechos relativos al procedimiento administrativo municipal:

- GORONA DEL VIENTO EL HIERRO S.A. (GORONA, en adelante), presentó ante el Ayuntamiento de Valverde solicitud de licencia de obras para el proyecto antes mencionado.

- El 17 de julio de 2009, el técnico municipal emitió informe para la determinación de la base imponible del ICIO, a fin de practicar la liquidación provisional del impuesto.

- Por acuerdo de la Junta de Gobierno de 21 de julio de 2009, en que se concedió a GORONA la licencia urbanística para llevar a cabo el modificado del proyecto referido, se practicó la liquidación provisional del ICIO, por importe de 684.490,80 euros. Dicha liquidación resulta de aplicar el tipo de gravamen del 4 por 100 a las partidas contenidas en el presupuesto únicamente referidas a la obra civil, con exclusión de las instalaciones.

- La liquidación definitiva fue aprobada por el alcalde de Valverde en resolución 27 de febrero de 2015 por importe de 2.176.994,43 euros.

- Gorona recurrió en reposición tal liquidación, alegando que se había limitado a reflejar un cambio de criterio jurídico en la liquidación, no amparado legalmente. El Ayuntamiento de Valverde estimó parcialmente el recurso de reposición, y excluyó de la base imponible determinados conceptos erróneamente incluidos.

b) La Sala de este orden jurisdiccional con sede en Santa Cruz de Tenerife dictó en apelación la sentencia aquí recurrida, de 28 de marzo de 2017, que estimaba el recurso y revocaba la del Juzgado nº 1 de esa capital. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 4º):

"[...] CUARTO.- Con este punto de partida nos pronunciaremos sobre las demás cuestiones planteadas.

En cuanto a la inaplicación del requisito de comprobación de valores cuando la liquidación definitiva se aparta de la inicial sólo en criterios jurídicos, no valorativos de la obra ejecutada, consideramos que el criterio correcto es el que expone la parte apelante, puesto que no se alteran los datos fácticos que figuran en la liquidación provisional, sino que se corrige conforme a criterios jurídicos.



En el informe del Técnico Municipal, punto 4º (EA 345), se dice que a efecto de la liquidación definitiva del ICIO: "se ha de tener en cuenta la documentación presentada por el promotor referente al Certificado de dirección y finalización de obra, certificaciones finales, liquidaciones de obra..., de modo que las obras ejecutadas, incluidas las instalaciones, ascienden a la cantidad de 71.537.130,65 €".

En el informe evacuado por el mismo servicio en trámite de recurso de reposición, se refiere (EA 364), al punto 3.2, que las Unidades de Obra recogidas en la documentación presentada se corresponde con la obra e instalaciones realizadas, en concordancia con el proyecto aprobado en su día por Junta de Gobierno Local, y los Precios Unitarios que se han aplicado están conformes con los precios de mercado y similares con los de otros proyectos, "por lo que queda comprobado su coste real y efectivo". Y al punto 4º, se corrige la cantidad anteriormente determinada como valor de las obras, por resulta ser errónea al haber considerado el presupuesto de ejecución por contrata, incluyendo el 22% de GG y BI, procediendo a su descuento para obtener el PEM, que cifra en 59.203.127,17 €, que se tiene en cuenta en la liquidación definitiva, que por tanto, sin apartarse del presupuesto aportado por la entidad recurrente, se limita a incluir el valor de las instalaciones (EA 345, punto 4º párrafo segundo), el error de derecho al que se alude en las sentencias de esta Sala y Sección anteriormente citadas.

Por tanto, como no se pone en duda la ejecución de la obra y la valoración de las partidas de su presupuesto, girando la liquidación definitiva exclusivamente conforme al mismo y con la exclusiva modificación de incluir el valor de las instalaciones, y no se trataba de la comprobación de lo ejecutado mediante su constatación física, no era necesario para emitir la liquidación la vista de comprobación...".

#### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La procuradora Sra. Casanova Macario, en representación de GORONA, formuló el 15 de mayo de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas el artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Esto es, se denuncia infracción de la jurisprudencia relativa a la posibilidad de incluir en la base imponible del ICIO, en su liquidación definitiva, partidas no incluidas en la liquidación provisional. Y el artículo 3.1 párrafo 2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento administrativo común, tras su modificación por la Ley 4/1999, de 13 de enero; infracción de la jurisprudencia relativa a la doctrina de los actos propios, y vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir toda actuación de las Administraciones públicas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

3. La Sala de instancia acordó mediante auto de 12 de junio de 2017 tener por preparado el recurso de casación por parte de la procuradora doña Ana María Casanova Macario, en nombre y representación de la entidad Gorona del Viento El Hierro, S.A. contra la sentencia dictada el 28 de marzo de 2017, antes citada.

#### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La procuradora Sra. Casanova Macario, en nombre y representación de la reiterada GORONA, interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de noviembre de 2017, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como norma jurídica infringida el artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -TRLHL-. En concreto, se invoca infracción de la jurisprudencia relativa a la posibilidad o no de incluir en la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO partidas que no fueron incorporadas a la liquidación provisional. Se alega también la vulneración del artículo 3.1 párrafo 2º de la Ley 30/1992, y la infracción de la jurisprudencia relativa a la doctrina de los actos propios, los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir toda actuación de las Administraciones públicas.

Finaliza solicitando que se dicte "...sentencia por la que con estimación del recurso interpuesto, acuerde la revocación total de la impugnada y se estime íntegramente la demanda interpuesta por Gorona del Viento El Hierro, S.A., y se anule el Decreto núm. 316 del Excmo. Ayuntamiento de Valverde de El Hierro, de fecha 27 de abril de 2015, dejando sin efecto la Liquidación definitiva practicada del ICIO del Proyecto Central Hidroeléctrica de El Hierro, por entender que la misma no es conforme a Derecho, y determine que la base imponible total del ICIO asciende a 35.501.814,59 €, que la Liquidación definitiva del impuesto asciende a 1.420.072,58 €, que la cantidad entregada a cuenta en Liquidación provisional asciende a 684,490,80 € y que, por tanto, la cantidad pendiente de liquidar resulta ser la de 771.581,78 € y dejando en consecuencia sin efecto los intereses de demora



y los recargos de apremio que se hubieran devengado y ello como con secuencia de la nulidad de la resolución recurrida, con expresa condena en costas al Ayuntamiento de Valverde".

2. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 2 de octubre de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"... 2º) La cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

*Dilucidar si la vinculación a las partidas del presupuesto de obras, que constituye la base imponible en el ICIO, se produce tanto en la liquidación provisional como en la liquidación definitiva, previstas ambas en el artículo 103.1 TRLHL.*

*Esclarecer si la necesidad de una previa comprobación administrativa en el ICIO, prevista en el artículo 103.1 TRLHL, debe extenderse a todos los supuestos en los que se dicte una liquidación definitiva, ya se trate de una alteración de los datos fácticos que figuraron en la liquidación provisional ya se trate de una corrección de los criterios jurídicos que la inspiraron.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 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 ; el artículo 3.1, párrafo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ; y el artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria...".

#### **CUARTO.- Oposición del recurso de casación.**

La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación del Ayuntamiento de Valverde, formuló escrito de oposición de 20 de febrero de 2018, en el que suplica se dicte una sentencia por la que se desestime, en todos sus motivos, el recurso de casación interpuesto de contrario y se confirme la sentencia de apelación ahora impugnada, con imposición de las costas de la instancia a la parte recurrente.

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, se convocó a las partes a una vista pública, que tuvo lugar el 20 de noviembre de 2018, en que las partes comparecidas, por su orden, expusieron los argumentos que tuvieron por conveniente en defensa de sus tesis, ratificándose en sus respectivas pretensiones.

En dicho acto se puso en conocimiento de las partes las razones sobrevenidas en virtud de las cuales la sección segunda quedaba constituida, para la vista, votación y fallo del asunto, del modo que se refleja en el encabezamiento de la sentencia.

Una vez celebrada la vista, la Sala comenzó la deliberación, prolongada en sucesivas sesiones hasta que finalmente se deliberó, votó y falló el recurso, con el resultado que a continuación se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si las sentencias examinadas, dictadas en primera instancia y en apelación en sentido diferente, han interpretado correctamente los preceptos legales mencionados antes y, en concreto, debe darse respuesta a las interrogantes que formula el auto de admisión del recurso, la primera de ellas consistente en dilucidar si la vinculación a las partidas del presupuesto de obras, que constituyen la base imponible en el ICIO, se produce tanto en la liquidación provisional como en la definitiva; la segunda, esclarecer si cabe practicar la liquidación definitiva sin necesidad de la previa comprobación administrativa, prevista en el artículo 103.1 TRLHL -en principio debe decirse que como preceptiva-, y si tal comprobación debe preceder a todos los supuestos en los que se dicte una liquidación definitiva, ya se trate de una alteración de los datos fácticos que figuraron en la liquidación provisional, ya sea corrección de los criterios jurídicos que inspiraron ésta. Será preciso, en su caso, complementar la exégesis del artículo 103.1 del TRLHL con el examen del principio de vinculación a los actos propios, en relación con la buena fe y confianza legítima.

#### **SEGUNDO.- Necesaria aclaración de los términos del auto de admisión.**

Como sucede con cierta frecuencia, es preciso en este caso llevar a cabo una reformulación de los términos formales que expresa el auto de admisión, a los que se ha hecho literal referencia, para propiciar un mejor enjuiciamiento del asunto, toda vez que las dudas o interrogantes que en aquél se enuncian quedan en cierto modo desconectadas de la decisión del recurso de casación que debemos acometer, en los términos que más



adelante van a quedar precisados, bastando por el momento con significar que la pregunta realmente decisiva no ha aparecido de un modo directo y formal en el auto: si al practicarse la liquidación definitiva del ICIO se pueden añadir partidas, conceptos o unidades de obra que, pese a constar como tales en el presupuesto presentado en su día por el dueño de aquélla y sujeto pasivo, no se tuvieron en cuenta por el Ayuntamiento al establecer la liquidación provisional.

Antes de ello, debemos resaltar que ambas sentencias, de instancia y apelación, no abundan en la plasmación de los hechos concurrentes ni tampoco en argumentos extensos que interpreten el juego combinado que relaciona, en el ya mencionado artículo 103.1 TRLHL, la liquidación provisional como la definitiva.

Por su parte, la sentencia de instancia, del Juzgado nº 1 de Santa Cruz de Tenerife, se fundó para estimar el recurso en estos lacónicos argumentos:

"[...] En el caso que ahora nos ocupa no ha existido una comprobación administrativa in situ, pues el informe obrante a los folios 363 y ss del EA es claro al indicar que la valoración se ha efectuado de la documentación aportada por el recurrente pero sin que ningún técnico municipal girase visita de inspección in situ. Por lo que cumple la nulidad de la resolución impugnada por falta de comprobación del valor real y efectivo mediante visita in situ al lugar de la instalación u obra realizada".

La expresada sentencia fue recurrida en apelación por el Ayuntamiento de Valverde ante la Sala de esta jurisdicción con sede en Santa Cruz de Tenerife, que dictó sentencia, también estimatoria, de 28 de marzo de 2017, en su recurso de apelación nº 40/2016, a cuyos términos nos hemos referido más arriba.

### **TERCERO.- El régimen legal del impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO).**

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

"Bonificaciones potestativas.

*1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:*

*a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.*

*b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.*

*Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda".*

La liquidación definitiva se dirige, por tanto, a verificar, a la vista de la construcción, instalación u obra, una vez finalizada, cuál sea su coste real y efectivo, que es el concepto jurídico indeterminado *a priori* definidor de la base imponible del impuesto, según establece el artículo 102 de la propia Ley, que dice así (recogiendo, con ello la jurisprudencia de esta Sala, que ha ido concretando progresivamente los conceptos o partidas incluidos o excluidos de dicha base imponible):

"Artículo 102. Base imponible, cuota y devengo.

*1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.*

*No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material".*

2. Esa verificación administrativa, mediante comprobación, de la obra una vez ejecutada en su totalidad, permite la concreción definitiva del importe de la obligación tributaria, aplicando el tipo de gravamen a la base imponible, respecto de la cual, la liquidación provisional constituye una *liquidación provisional a cuenta*, según define la propia ley. Tal caracterización nos remite al régimen, tipología y contenido de las liquidaciones que establece la Ley General Tributaria en los artículos 101 y siguientes.



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".

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

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

**4.** Tal es la tesis que, si bien lacónicamente expuesta, luce en la sentencia de primera instancia. Aun con notable falta de motivación suficiente al respecto, llega a entrever que la liquidación final es nula al no venir precedida de una comprobación, como exige la norma. No es fácil de adivinar ni tiene un reflejo claro en la fundamentación de la sentencia que el vicio apreciado parece ser la nulidad de la liquidación por haberse omitido un requisito esencial de procedimiento, la comprobación prevista en el artículo 101.3 TRLHL.

Sin embargo, no estamos ante una mera infracción del procedimiento gestor del tributo, sino en presencia de una vulneración material y de más hondo calado: la liquidación provisional no puede ser revisada, corregida o enmendada, en perjuicio del sujeto pasivo, fuera de los casos taxativamente previstos en el régimen legal de gestión del impuesto, que define con precisión el ámbito y conceptos de la liquidación provisional y la definitiva. Dicho con otras palabras, no puede alterar los conceptos incluidos -bien o mal- en la liquidación provisional, añadiendo otros nuevos en la liquidación definitiva, debido aquí en exclusiva a un mero cambio de criterio jurídico.

**5.** Las denominaciones respectivas de las liquidaciones y el hecho de que la primera se practique a cuenta de la segunda, según ordena la ley, nos puede llevar a la errónea conclusión -que es el verdadero núcleo del problema ahora planteado- de que la liquidación provisional fuera un mero acto-trámite de gestión, con efecto de recaudación anticipada de lo que definitivamente se cuantifique en el acto definitivo.

No es así. La liquidación provisional, pese a su equívoca denominación -común a todas las que ejemplifica, sin ánimo exhaustivo, el artículo 101 TRLHL- es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, incorpora un acto de gravamen -perjudicial como es para los derechos e intereses de su destinatario- y, por ende, susceptible de impugnación administrativa y jurisdiccional (pueden verse, a tal efecto, los artículos 102 y siguientes de la LGT, en relación con los concordantes de nuestra LJCA).

Partiendo de tal premisa, su calificación como acto definitivo -en el sentido de impugnabile-, pese a su confuso nombre, impide su revisión de oficio *in malam partem* por mero ajuste de las partidas o conceptos que se incluyen en la liquidación definitiva. Tal agravación no puede efectuarla la Administración si no se somete previamente a los rigurosos requisitos legales establecidos al efecto, cuando pretenda empeorar la situación jurídica del destinatario, como aquí sucede, en los artículos 217, 218 y concordantes de la Ley General Tributaria -LGT-.

Prueba de que la liquidación provisional es definitiva a efectos impugnatorios -ya que, entre otras razones, impone una carga económica a su destinatario- es que cabe la eventualidad de que sólo se pueda practicar mediante una previa comprobación o verificación, aun cuando no lo prevea formalmente la ley, lo que sucederá en aquellos casos en que el Ayuntamiento se vea privado de las dos fuentes alternativas de conocimiento de



la realidad que le brinda el artículo 103.1 TRLHL: tal liquidación se practicará, conforme a la ley, bien a), en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo; o bien b) cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

Sucede, sin embargo, que cabe que se inicie una construcción, instalación u obra sujeta a licencia o actividad de control sin que el dueño de la obra la solicite o promueva y, por ende, no presente el debido presupuesto que permita efectuar la liquidación provisional; también cabe que el Ayuntamiento carezca, en su ordenanza fiscal, de los índices o módulos que sirvan de guía al establecimiento de esa liquidación provisional o a cuenta. En tales casos, será necesaria una comprobación real y cierta para determinar la base económica a partir de la cual puede fijarse la liquidación provisional. Siendo ello así, la caracterización de ésta como acto definitivo -en el sentido de justiciable, susceptible de impugnación autónoma- resulta indudable.

6. En el caso que nos ocupa, el Ayuntamiento de Valverde, extrañamente, practicó la liquidación provisional, sin explicación ni motivación alguna -según el punto cuarto del acuerdo de la Junta de Gobierno municipal de 21 de julio de 2009, en que se aprobó la licencia urbanística, la liquidación provisional se limitó al reflejo de una simple operación aritmética, cuya base es la suma de las partidas presupuestadas dentro del restringido concepto de obra civil, entre las aportadas por GORONA con su presupuesto-, extrañeza que deriva, al menos, de la naturaleza compleja del proyecto hidroeléctrico aprobado por el Ayuntamiento de Valverde y la índole de las instalaciones proyectadas para su funcionamiento, que podrían ser razonablemente incluidas en el ámbito de la liquidación provisional, aun sin contar con la jurisprudencia posteriormente recaída -v. gr. la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, recurso de casación en interés de la Ley nº 22 /2009- si bien cabe decir que ésta viene referida a proyectos no estrictamente idénticos en las instalaciones o equipos incorporados en uno u otro caso, pues tal sentencia venía referida a un parque eólico.

**CUARTO.- Sobre el valor de la denominada *jurisprudencia* invocada por la parte recurrente en su escrito de interposición.**

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

En efecto, el recurso especialísimo en interés de la Ley, figura procesal en la actualidad extinguida, finalizó, aun sin denominarlo así en el fallo, con el archivo, puesto que el Ayuntamiento recurrente no aportó la certificación exigida, expresando la fecha de notificación. En tal caso, el artículo 100.3 LJCA, en la versión anterior a la ahora vigente, preceptuaba taxativamente que "se ordenará de plano su archivo".

Obviamente, de un auto de archivo -de plano, indica la Ley- no puede extraerse doctrina legal alguna en favor o en contra de las tesis antagónicas en pugna, pues ésta sólo podía ser establecida en las sentencias dictadas en aquéllos recursos de esta modalidad con sentido estimatorio, por acoger el Tribunal Supremo la doctrina legal preconizada por la Administración recurrente ( artículo 100 LJCA). Al margen de tal elemental consideración, tampoco pueden calificarse como doctrina las afirmaciones accesorias, añadidas innecesariamente a la sentencia dictada en un asunto que ni siquiera puede tramitarse, y que no refuerzan o abundan en la razón de inadmitir, referida a los defectos en la certificación aportada en ese asunto.

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

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

*En realidad es así. La vinculación a las partidas del presupuesto se produce tanto en la liquidación provisional a cuenta a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL como en la liquidación definitiva. A lo que no hay vinculación en la fase de liquidación definitiva es a los importes que se relacionan en las partidas que componen el presupuesto visado por el colegio oficial correspondiente. Lo que parece desconocer el Ayuntamiento recurrente es que lo que se debe comprobar en fase de liquidación definitiva es si el coste previsto en cada una de las partidas del presupuesto visado se corresponde finalmente con el coste en que realmente se ha incurrido en cada partida, o sea, si una vez finalizada la obra, el coste real y efectivo de cada partida ejecutada ha sido mayor o menor del presupuestado".*



Resulta evidente que, aunque tales razonamientos no incorporen doctrina legal en sentido propio, no podemos abstraernos de lo que en ellos se expresa, como si no hubiera sido dicho. Nos parece, por lo demás, la interpretación más adecuada de la ley del impuesto: la liquidación definitiva verifica la correspondencia, cualitativa y cuantitativa, de las partidas presupuestadas sobre el proyecto con lo que resulte de la ejecución final, lo que necesariamente requiere una actividad de comprobación *in situ*, aquí no realizada, por tratarse del único medio de acometer ese juicio comparativo entre el diseño o proyección de la construcción, instalación u obra y su ejecución en la práctica, determinante de la obra o construcción finalmente realizada.

De ahí deriva, justamente, el error jurídico fácilmente apreciable en la sentencia de apelación: razona sobre la innecesidad de la comprobación cuando se trata de efectuar una simple agregación de conceptos o partidas omitidas -para lo cual, es cierto, no se precisa acto de confrontación del presupuesto con la obra-, lo que se efectuó por indicación del técnico municipal que, de un modo que podría considerarse imprudente, alcanza la conclusión, sin verificar nada, de que la obra se ajusta con escrúpulo al proyecto y presupuestos en su día presentados, abstención que sólo puede ser comprendida cuando lo que en definitiva quiere efectuar el Ayuntamiento, sin ocuparse en comprobar magnitud alguna, es revisar de oficio, sin sujeción a forma, garantía ni procedimiento alguno, en perjuicio del interesado, la liquidación provisional, que posee sus propios términos y requisitos legales.

#### **QUINTO.- Contenido interpretativo de la sentencia.**

Los términos en que viene enunciado el auto de admisión son los siguientes:

*"Dilucidar si la vinculación a las partidas del presupuesto de obras, que constituye la base imponible en el ICIO, se produce tanto en la liquidación provisional como en la liquidación definitiva, previstas ambas en el artículo 103.1 TRLHL.*

*Esclarecer si la necesidad de una previa comprobación administrativa en el ICIO, prevista en el artículo 103.1 TRLHL, debe extenderse a todos los supuestos en los que se dicte una liquidación definitiva, ya se trate de una alteración de los datos fácticos que figuraron en la liquidación provisional ya se trate de una corrección de los criterios jurídicos que la inspiraron".*

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

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

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

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

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



jurídica procedente puede descansar, perfectamente, en la adecuada interpretación del artículo 103 TRLHL, según hemos llevado a cabo.

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

#### **SEXTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.**

El recurso de casación promovido por GORONA debe ser estimado, porque las razones ofrecidas en la fundamentación de la sentencia de apelación contradicen la doctrina que hemos establecido, dado que en ellas se razona sobre la inutilidad de la práctica de la comprobación administrativa cuando no hay nada que comprobar -por derivar la liquidación definitiva del mero cambio de criterio jurídico en contra de los intereses del sujeto pasivo- pero con aceptación dialéctica de que el Ayuntamiento liquidador puede basar la rectificación de la liquidación definitiva en un mero cambio de criterio jurídico, incluyendo así *ex novo* partidas conocidas por aquél y originariamente excluidas de la liquidación provisional, sin que tal proceder merezca a la Sala ningún juicio de valor jurídico para rechazar la apelación de que conoció y, por ende, a la nulidad de la liquidación definitiva, en tanto fruto de una revisión de oficio informal, *in malam partem*, de la liquidación provisional ( artículos 217 y concordantes de la LGT).

#### **SÉPTIMO. 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 :

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

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Ana María Casanova Macario, en nombre y representación de la entidad **GORONA DEL VIENTO EL HIERRO, S.A.** contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife de 28 de marzo de 2017, en el recurso de apelación 40/2016, sentencia que se casa y anula.

3º) Como consecuencia de ello, declarar la nulidad de los actos administrativos de liquidación y resolución del recurso de reposición impugnados en el recurso de instancia en sus dos sucesivas fases jerárquicas, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

Francisco Jose Navarro Sanchis

Angel Aguallo Aviles Jesus Cudero Blas

Rafael Toledano Cantero Dimitry Berberoff Ayuda

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