



Roj: **STS 3278/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3278**

Id Cendoj: **28079130022020100482**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/10/2020**

Nº de Recurso: **1138/2018**

Nº de Resolución: **1308/2020**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ EXT 1450/2017,**
ATS 4958/2018,
STS 3278/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.308/2020

Fecha de sentencia: 15/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1138/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/10/2020

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

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1138/2018

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1308/2020

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 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **1138/2018**, interpuesto por el procurador don Valentín Lobo Espada, en representación del **AYUNTAMIENTO DE BENQUERENCIA DE LA SERENA** (Badajoz), contra la sentencia nº 253/2017 de 24 de noviembre de 2017, de la Sección Primera de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que revoca, en apelación, la dictada el 19 de mayo de 2017, seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Mérida y, en tal virtud, invalida la liquidación de la tasa por licencia de obra girada por la corporación mencionada. Ha sido recurrida la sociedad **FOTONES DE CASTUERA, S.L.U.**, representada por la procuradora doña Cayetana de Zulueta Luchsinger.

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 24 de noviembre de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso de apelación nº 141/2017, interpuesto contra la sentencia nº 89/2017, de 19 de mayo de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Mérida, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR EN PARTE el recurso de apelación interpuesto por la mercantil FOTONES DE CASTUERA S.L., contra la Sentencia nº 89/2017 de fecha 19-5-2017, dictada en el Juzgado nº 1 de Mérida, en sus autos PO 95/2015, que REVOCAMOS, dejando sin efecto la Liquidación definitiva de la tasa de licencia urbanística llevada a cabo por el Ayuntamiento de Benquerencia de la Serena por la instalación Solar Fotovoltaico de 20 MW en la finca de Verilleja, elevando a definitiva la liquidación provisional. Con todos los efectos inherentes a tal declaración, lo que se concretara por el Juzgado en fase de ejecución de sentencia en caso de discrepancia entre las partes. Sin costas en ninguna de las instancias [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Valentín Lobo Espada, en nombre y representación del Ayuntamiento de Benquerencia de la Serena, presentó escrito de 1 de diciembre de 2017, preparando recurso de casación contra la sentencia de 24 de noviembre de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso de apelación nº 141/2017.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas (i) los artículos 102.1 y 103.1.b) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales -TRLHL-; (ii) 51 y 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (iii) la jurisprudencia sobre el principio de estanqueidad tributaria; (iv) los artículos 155.1 y 6 LGT, sobre acta con acuerdo; (v) arts. 137 y 140 de la Constitución española (CE) y 6 del TRLHL; y (vi) 24.1 y 120.3 CE.

3. La Sala de apelación tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 12 de febrero de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El procurador Sr. Lobo Espada, en la representación indicada, recurrente, ha comparecido el 18 de junio de 2018 y la procuradora Sra. de Zulueta Luchsinger, en la de la entidad mercantil FOTONES DE CASTUERA, S.L.U., parte recurrida, el 2 de octubre de 2018, dentro ambas partes del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.



1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 10 de mayo de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si a efectos de la liquidación de una Tasa de Licencia Urbanística (en particular de la determinación de su base imponible) resulta posible tener en consideración un acta con acuerdo posterior dictada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento de comprobación de un tributo estatal, como es el Impuesto sobre Sociedades [...]"

2. El Ayuntamiento recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito de 18 de junio de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se sirva dictar sentencia por la que, con estimación del presente recurso, revoque la sentencia recurrida y dicte otra que desestime el recurso de apelación 141/2017 interpuesto por Fotonos de Castuera, S.A.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

La entidad FOTONES DE CASTUERA, S.L.U., emplazada como parte recurrida en esta casación, presentó escrito de oposición el 2 de octubre de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del presente recurso, que declare la firmeza de la sentencia recurrida, con condena en costas.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de lo autorizado en el artículo 92.6 LJCA, la Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso en el 6 de octubre de 2020, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada ha interpretado el ordenamiento jurídico de forma acertada, al revocar la previamente dictada por el Juzgado *a quo* y, en su virtud, considerar que un acta con acuerdo suscrita con posterioridad a la determinación de la base imponible a efectos de la tasa debatida puede -y debe- vincular al Ayuntamiento gestor del tributo aquí concernido, y en virtud de qué razones jurídicas.

SEGUNDO.- Consideraciones relevantes para la resolución del recurso.

1) El tenor literal de la pregunta que se nos formula en el auto de admisión y su locución "*¿es posible...?*", sólo permitiría, visto en términos generales, una respuesta positiva, puesto que, expresado en abstracto y sin referencia a los pormenores de este singular asunto, cabría la eventualidad de que el valor de los bienes y derechos que constituyen la base imponible de la tasa pudiera ser determinado por referencia a otra valoración -calificación a la que luego aludiremos, en el sentido de si lo pactado en el acta con acuerdo del artículo 155 LGT es una verdadera valoración o no lo es-

2) Un examen más detallado, sin embargo, nos lleva directamente a la respuesta contraria. Debemos señalar, a este respecto que, por inadvertencia, el auto de admisión se equivoca al mencionar como término de referencia la existencia de un acta de conformidad, cuando en realidad lo firmado fue un *acta con acuerdo*, cuyos presupuestos, caracteres y efectos son bien diferentes (art. 155 LGT).

3) La sentencia recurrida estima el recurso de apelación y anula la liquidación de la tasa, una vez realizada la comprobación de la base imponible por el Ayuntamiento aquí recurrente, sobre la base de dos motivos interrelacionados:

a) De un lado, que se había suscrito entre el interesado y la AEAT, con posterioridad a la liquidación de la tasa, un acta con acuerdo el 13 de noviembre de 2015 -de fecha posterior, por tanto, al 22 de diciembre de 2014, por un importe de 272.521,10 euros, en que se notificó al administrado el acuerdo de liquidación definitiva de la tasa-. Tal acta fue pactada y extendida en el seno de una comprobación tributaria por el IS, en relación con las amortizaciones practicadas.

b) De otro lado, que la cantidad más acertada es la que fue reflejada en el acta con acuerdo, que haría evidente -ya fijada la liquidación-, el error de ésta.

4) Ni la sentencia ni ninguno de los escritos procesales tienen a bien indicarnos el importe económico objeto del acta con acuerdo, pero sabemos con certeza que es inferior al de la base de la tasa por licencia urbanística,



pues fue el motivo de desestimación en la instancia y su revocación posterior, por razón de la apelación de la empresa.

5) El Ayuntamiento invoca constantemente, como fuente jurídica determinante de su razón, el llamado *principio de estanqueidad tributaria* para preservar su propia competencia fiscal de valoraciones efectuadas por otras Administraciones.

En este singular caso, debemos señalar que tal principio ha sido muy matizado por nuestra jurisprudencia - exige, al menos, una identidad entre el régimen de los dos tributos comparables; bien que se trate de la misma Administración -en cuyo caso la vinculación al precedente quedaría conectada con el principio que prohíbe alzarse contra los actos propios y, por ende, con el principio de buena fe; o bien, aunque la valoración vinculante provenga de una Administración distinta, siempre que haya homogeneidad en el objeto no sólo económico, sino fiscal, de una y otra la valoración, así como que la que se tome en cuenta sea seria y esté motivada suficientemente.

6) A estos efectos, no es de desdeñar que tal principio de estanqueidad, que no deja de ser una construcción artificiosa y en franca decadencia jurisprudencial, en la medida en que privaría a una Administración del ejercicio de sus propias facultades legales para determinar los elementos esenciales del tributo, en este caso de la base imponible (arts. 102 y 103 TRLHLL), ha de ser apreciado con notable prudencia.

7) Sin embargo, hay un elemento claramente contrario a la vinculación del acta con acuerdo para enervar la validez de una previa comprobación seguida a efectos de otro tributo, en este caso, de la tasa -y que, en tal calidad, podría ser objeto de controversia judicial por quien se sintiera perjudicado por la valoración-, dado el tenor del artículo 155 LGT, sobre las actas con acuerdo, que dice así:

"1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta" (el subrayado es de esta sentencia).

8) Ello significa que las actas con acuerdo, que en nuestra práctica administrativa han sido, durante muchos años de vigencia de la LGT, algo residual, por no decir inexistente -dada la rareza de su presupuesto de hecho, que no es un ejemplo de claridad ni de utilidad-, permiten alcanzar un pacto que vincule a ambas partes signatarias, para servir de base a la liquidación del impuesto de que se trate, pero sólo en aquéllos casos en que la ley lo permite y, entre otros: *"cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta"*.

9) Obviamente, si no puede cuantificarse de forma cierta el elemento que ha de valorarse a efectos del IS, que es el tributo en el transcurso de cuya comprobación se firma el acta con acuerdo, si no es posible la valoración de que se trate -en otro caso, no habría posibilidad legal de alcanzar el *acta con acuerdo*, conforme al art. 155 LGT-, la consecuencia necesaria es que lo acordado en ella no puede anteponerse, en otro impuesto, a lo decidido previa comprobación real y efectiva -acertada o no-, para liquidar la tasa. Entre otras razones porque el acta no es una valoración ni la supone.

10) Aunque nadie lo plantee en este caso, se podría tomarse en consideración, a efectos dialécticos, que el acta con acuerdo tiene un valor vinculante de *acto propio de reconocimiento*, pues en tanto negocio jurídico que es, o al que se asimila, también lo suscribe el sujeto comprobado. Pero tal acto propio contra el que no puede alzarse ésta sólo tendría sentido y razón de ser si la cantidad reconocida y admitida en el acta concordada fuera superior a la resultante de la liquidación -pues sólo se confiesa o admite lo adverso, no lo favorable-, por lo que carece por completo de valor como acto de voluntad para determinar una base inferior a la liquidada, como aquí ha sucedido.

11) Que tal acuerdo, además, sea posterior a la liquidación, hace aún más insólita su adopción por el interesado -a efectos de su proyección sobre el asunto- y, desde luego, mucho más problemática su aplicación para reducir la cuota de éste, por reconocer que se inflaron las facturas. De admitirse esa vinculación, quedaría en manos del sujeto pasivo determinar, por su propia y libre voluntad -concertada con un tercero- la base imponible del impuesto, a espaldas de la Administración local que posee la competencia para fijarla y en frustración de sus derechos patrimoniales.

12) Finalmente, la sentencia resalta que la razón por la que se da predilección a lo acordado en el acta con acuerdo, a efectos del IS, sobre las magnitudes apreciadas por el Ayuntamiento obedecen a que, en la comprobación ante la AEAT, se detectó que la documentación aportada en sede de IS, que era la misma que la tenida en cuenta por el Ayuntamiento para efectuar la comprobación de la base, era errónea, cuando no fraudulenta.

**13) Según la sentencia recurrida:**

"[...] Ahora bien, cuando quede demostrado (por ejemplo, mediante unas actuaciones de inspección como las llevadas a cabo por la AEAT que tenían como objeto casi exclusivo *"la comprobación de los gastos de amortización asociados a los módulos fotovoltaicos"* de la planta en cuestión y que concluyeron en el ACTA CON ACUERDO de fecha 13/11/2015), que la documentación contable es *"inexacta"* (por utilizar la expresión del art. 53.1 a LGT), de tal modo que las facturas contabilizadas (las tenidas en cuenta por el Ayuntamiento) no reflejan el precio real de los módulos o paneles (el caballo de batalla en estos conflictos, como es notorio) sino un precio superior pactado entre las partes en una operación de auténtica ingeniería financiera [...]."

La Sala de Cáceres, así, se erige en valoradora -y negadora- de la prueba establecida en un asunto ajeno al que examina y para cuyo control ulterior judicial no sería luego competente, probablemente, para extraer una conclusión o presunción de fraude un tanto ligera -por inmotivada, pues lo que hace es darle pábulo a la AEAT (la referencia a la *ingeniería financiera* es expresiva)-. Pues bien, de ser así, privaría total y absolutamente de todo efecto al acta con acuerdo que, además, se estableció al margen de la alegación y defensa del Ayuntamiento de Benquerencia de la Serena.

Es extraño, además, el argumento de la Sala, pues si el precio real y efectivo de los módulos o paneles es inferior al contabilizado (inflado, por lo que se ve, en una operación que debió llevar a la Sala de Extremadura, tal vez, a deducir testimonio por razones penales), lo cierto es que la conclusión de que ello se extrae es que la liquidación de la tasa por licencia arroja una base superior a la que debió corresponderle al Ayuntamiento, por lo que el acta con acuerdo es total y absolutamente inservible como acto propio de voluntad, pues su única finalidad, no muy acorde con la buena fe, es reducir a voluntad su importe para provocar una disminución de la base imponible -por cierto, después de que el acto de liquidación de la tasa fuera ya definitivo-.

TERCERO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.

La doctrina que se propone, en esclarecimiento de los preceptos señalados en el auto de admisión, nos pide lo siguiente que se expone a continuación:

"[...] Determinar si a efectos de la liquidación de una Tasa de Licencia Urbanística (en particular de la determinación de su base imponible) resulta posible tener en consideración un acta con acuerdo posterior dictada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento de comprobación de un tributo estatal, como es el Impuesto sobre Sociedades [...]."

Es preciso significar que la sentencia nº 218/2020, dictada por esta Sala y Sección el 17 de febrero pasado, resolvió en igual sentido el recurso de casación nº 878/2018, igualmente suscitado por el Ayuntamiento de Benquerencia de Cáceres, en relación también con otra acta con acuerdo suscrita por la misma empresa, la aquí recurrida, que se pretendía hacer valer en relación con el canon urbanístico del artículo 18.3 de la Ley extremeña 15/2001, de Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, razón por la que hemos de atenernos a la doctrina que en dicha sentencia se establece, dada la identidad sustancial con este asunto.

1. A tal efecto, hemos de considerar que el acta con acuerdo, según su diseño legal, excluye la posibilidad de que la valoración concordada pueda sustituir a la real, dados los taxativos términos del artículo 155 LGT.

2. La administradora gestora de cada impuesto ostenta la potestad, en términos generales, para establecer la totalidad de sus elementos configuradores del tributo, por lo que, en principio no queda vinculada por las valoraciones procedentes de otras Administraciones.

3. El acta con acuerdo del art. 155 LGT no refleja una valoración de bienes o derechos, sino un acuerdo sobre tal valoración, correcto o no, lo que no es lo mismo.

4.- El acta con acuerdo -o, en general, la valoración, aunque provenga de un acto administrativo y no de un convenio- sólo podría tener, eventualmente, valor vinculante, si es anterior a la finalización del procedimiento, con la oportuna liquidación, en que se pretender hacerla valer.

5.- En general, establecer un acuerdo, sea anterior o posterior a la liquidación sobre la que pretende influir, cuya cuantía sea inferior a la de la base determinada, carece por completo de valor vinculante pues, al margen de toda otra consideración sobre la exigencia de buena fe, no cabe reputar acto propio de voluntad el creado para obtener un efecto favorable a quien la manifiesta.

6.- En suma, ni las actas con acuerdo ni, en general, las valoraciones a efectos de otros tributos, vinculan a la Administración, salvo que: a) procedan de la misma Administración; b) aún a efectos de otros tributos y Administraciones, que lo que se esté valorando, física y jurídicamente, sea la misma cosa, a tenor de la regulación legal de cada figura tributaria; y c) que la valoración que se acepta e incorpora esté suficientemente motivada.



7.- Todo lo anterior es sin perjuicio de que, dentro del procedimiento -y no cuando ha finalizado- y como prueba, se pueda invocar la existencia de actos o pactos que pudieran influir en la determinación de elementos esenciales del tributo de que se trate, que podrán ser valorados como elementos probatorios con arreglo a las reglas que determinan su valoración y carga, tanto en vía administrativa como judicial.

CUARTO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

El resultado de este recurso de casación, aplicada la doctrina establecida al caso que examinamos, es que es improcedente la aplicación de valores procedentes de un acta con acuerdo claramente inservible, por lo que asiste plenamente la razón al Ayuntamiento de Benquerencia de la Serena. Ello determina la declaración de haber lugar al recurso de casación, pues la sentencia de apelación, en lo que ha resultado impugnada, es disconforme a Derecho, tal como lo acabamos de interpretar.

QUINTO.- Determinación de las costas procesales.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación no procede hacer declaración expresa; y en cuanto a las devengadas en la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al reiterado criterio de esta Sección.

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 sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Valentín Lobo Espada, en nombre del **AYUNTAMIENTO DE BENQUERENCIA DE LA SERENA** (Badajoz), contra la sentencia nº 253/2017 de 24 de noviembre, de la Sección Primera de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, sentencia que se casa y anula, manteniendo la dictada en primera instancia por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Mérida en el recurso nº 95/2015 y, por tanto, la liquidación tributaria controvertida, en los términos fijados por el Ayuntamiento recurrente.

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

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.