



Roj: **STS 1105/2015 - ECLI:ES:TS:2015:1105**

Id Cendoj: **28079130022015100122**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/03/2015**

Nº de Recurso: **696/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 8396/2013,**
STS 1105/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Marzo de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación en interés de la ley número 696/2014, interpuesto por el Ayuntamiento de Ferrol, representado por la Procuradora Doña Sofía Pereda Gil y dirigido por el Letrado D. David Vidal Lorenzo, contra la sentencia dictada el 6 de noviembre de 2013 por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, estimatoria del recurso de apelación número 15037/2013 presentado por Entaban Combustibles de Galicia, S.A, frente a la sentencia 97/2013 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Ferrol de fecha 5 de abril de 2013, que desestimó el recurso contencioso administrativo formulado por Entaban Biocombustibles de Galicia, S.A(en adelante, Entaban) frente a la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Ferrol, por el concepto de Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras.

Han formulado alegaciones el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Entaban, el 8 de noviembre de 2006, solicitó del Ayuntamiento de Ferrol licencia de obras, instalación y apertura para la construcción de una planta para producción de biodiesel en el Puerto Exterior de Ferrol, lo que determinó la práctica de una liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) sobre una base imponible de 2.329.319.61 euros, partiendo del presupuesto de ejecución material aportado.

Una vez realizada la edificación, Entaban solicitó el 20 de Junio de 2008 la licencia de apertura de la planta de producción, practicándose entonces una liquidación definitiva del ICIO, mediante resolución de 12 de diciembre de 2008, sobre una base de 27.007.097,36 euros.

Frente a esta liquidación, Entaban interpuso recurso de reposición, que fue parcialmente estimado el 14 de julio de 2009, siendo rebajada la base a 23.605.209,05 euros.

SEGUNDO.- No obstante, el 29 de julio de 2009, el Servicio de Inspección del Ayuntamiento de Ferrol inició expediente de inspección, que concluyó con nuevo acuerdo de liquidación, derivado del acta de disconformidad, de 2 de febrero de 2010, en el que se fijaba la base imponible en 38.461.331,03 euros.

Contra el anterior acuerdo, Entaban interpuso recurso de reposición, en desacuerdo con los conceptos que se integraban en la base imponible y por la emisión de una segunda liquidación definitiva, que fue desestimado por resolución de 22 de abril de 2010 del Concejal Delegado del Área de Economía y Finanzas del Ayuntamiento



de Ferrol, siendo objeto de impugnación judicial esta resolución, dictando el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Ferrol sentencia desestimatoria en fecha 5 de abril de 2013 .

TERCERO.- Sin embargo, promovido recurso de apelación por Entaban, aduciendo incongruencia omisiva, por no haberse pronunciado la sentencia recurrida sobre la alegada nulidad de la nueva liquidación derivada del procedimiento de inspección en cuanto rectificaba la anterior sin seguir los trámites de los artículos 102 - 103 de la ley 30/92 y 217 y siguientes de la ley 58/2003 , la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictó sentencia estimatoria en 6 de noviembre de 2013 , rechazando la tesis del Ayuntamiento de Ferrol de que la liquidación dictada el 12 de diciembre de 2008 y parcialmente modificada el 14 de julio de 2009, no podía calificarse de liquidación definitiva al proceder de un órgano de gestión tributaria y no de la Inspección, única competente para hacer labores de investigación en los términos del art. 103.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004 y art. 145 de la ley 58/2003 , porque, "provocaría, de admitirla, reconocer al Ayuntamiento la facultad de girar sucesivas liquidaciones sobre el mismo objeto (obra finalizada) dependiendo del órgano que las dictase: gestión o inspección, dando a las primeras el concepto de provisionales y a las segundas el de definitivas. No es esto lo que se deriva del artículo 103 RDL 02/2004 que habla de una liquidación provisional que se realiza (en este caso) con la concesión de la licencia-resolución de 14.11.2006 y una liquidación definitiva que se gira una vez finalizada la construcción (solicitud de la licencia de instalación y apertura) y mediante la COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA de su coste real y efectivo (resolución de 12.12.2008 modificada en acuerdo de 14.07.2009).

El artículo 103 citado no determina en que consistirá la comprobación administrativa ni el órgano competente para hacerla, por lo que es factible que esta comprobación la realicen órganos de gestión tributaria dentro de los márgenes de un procedimiento de comprobación limitada al artículo 136 Ley General Tributaria ; siendo también posible que la realicen los órganos de inspección de tributos, en los términos de los artículos 145 y ss Ley 58/2003 .

En el caso presente, el Ayuntamiento de Ferrol, decidió, una vez finalizada la obra (licencia de apertura) que fuesen los órganos de gestión (autolimitando sus facultades de comprobación) los que realizaran las labores de comprobación, y procedió a dictar la liquidación de 12.12.2008 que debe calificarse de LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, en los términos utilizados por el art. 103 RDL 02/2004 en relación con el artículo 101.3.b ley 58/2003 .

Esto es lo que corresponde con el artículo 5 de la Ordenanza Fiscal del ICIO.

Una vez llegados a esta conclusión el razonamiento obliga a considerar que el Ayuntamiento no estaba facultado para dictar una nueva liquidación definitiva sin anular la primera por la vía de la declaración de lesividad".

CUARTO.- Contra la referida sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, el Ayuntamiento de Ferrol, mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2004, interpuso recurso de casación en interés de la ley, solicitando se fije la siguiente doctrina legal:

" La emisión por los Ayuntamientos de la liquidación denominada definitiva por el párrafo final del art. 103.1 del RDL 2/2004 , por la que se determina la cuota del impuesto, no impide la procedencia y viabilidad de la posterior práctica de actuaciones inspectoras de conformidad con el procedimiento de los artículos 145 y siguientes de la Ley General Tributaria , en las que puede practicarse una o varias liquidaciones, la última de las cuales será la verdaderamente definitiva".

QUINTO.- Remitidas las actuaciones a esta Sección por ajustarse, en principio, el recurso presentado a los requisitos exigidos en el art. 100.3 de la Ley de la Jurisdicción , y recibidas las de instancia junto con el expediente administrativo y practicados los emplazamientos correspondientes, se dio traslado al Abogado del Estado para alegaciones.

La representación estatal solicitó sentencia por la que se desestime el recurso de casación en interés de ley interpuesto.

Entiende el Abogado del Estado que es aplicable el art. 103 del RDL 2/2004 , que regula la gestión tributaria del Impuesto, de donde resulta que hay dos tipos de liquidación por el ICIO, una cuando se concede la licencia de obra, en función del presupuesto presentado por el particular contribuyente, liquidación que es provisional y a cuenta; y otra, cuando se finaliza la construcción, en que la Administración tiene en cuenta el coste real y efectivo de la construcción, y puede comprobar entonces dicho coste real y efectivo, y una vez efectuada la comprobación administrativa, girar la liquidación correspondiente que tiene carácter de definitiva; siendo en este segundo momento, cuando se ha finalizado la obra, cuando puede llevar a cabo la Administración municipal la comprobación administrativa, y no posponer esa comprobación administrativa para un momento ulterior, estando esa liquidación definitiva a que alude el art. 103.1 b) párrafo segundo en concordancia con el concepto de liquidaciones definitivas a que se refiere la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.



SEXO.- Por su parte, el Fiscal evacuando el traslado conferido, también consideró que procede dictar sentencia desestimatoria, al no ser errónea la sentencia impugnada, tras admitir que se cumple el requisito de grave daño para el interés general, al haber acompañado el Ayuntamiento de Ferrol su afirmación con el debido soporte documental que permite hacerse una idea de la magnitud del perjuicio para el erario local, sin que pueda excluirse la frecuencia y reiteración de conductas relacionadas con el caso examinado.

No es errónea para el Fiscal la sentencia impugnada porque " el acto de liquidación definitiva del art. 103.1 Real Decreto Ley 2/2004 no puede ser anulado por la Administración sin acudir a los procedimientos de revisión de oficio y lesividad que regulan los artículos 217 y siguientes de la Ley General Tributaria , y es que la liquidación definitiva primera del ICIO que puso fin al procedimiento de gestión impide su modificación revisión si no es sujetándose a las exigencias y finalidades de la revisión de oficio de los actos nulos, bien por autotutela propia en los supuestos de nulidad radical o de pleno derecho, bien acudiendo al mecanismo de la declaración de lesividad con ulterior impugnación jurisdiccional. Avala esta postura razones de legalidad y de seguridad jurídica, constituyendo esta última un elemento esencial del ordenamiento jurídico, como lo es también, para el ejercicio de la jurisdicción, seguir los cauces del proceso que marcan las leyes, al margen de los cuales no es posible reconocer la justicia que pueden otorgar los Tribunales."

SÉPTIMO.- Señalado el día 11 de marzo de 2015 para la votación y fallo, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Emilio Frias Ponce**,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Ayuntamiento de Ferrol pretende que declaramos la doctrina legal que hemos reproducido en los antecedentes porque considera errónea la interpretación seguida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia de 6 de noviembre de 2013 , al estimar el recurso de apelación que interpuso la entidad Entaban, declarando la improcedencia de la nueva liquidación definitiva practicada por el Ayuntamiento de Ferrol, por el concepto de ICIO, derivada del acta de disconformidad levantada, después de que el órgano de gestión, previa comprobación del coste real y efectivo de la obra autorizada, hubiese girado también liquidación definitiva al amparo del art. 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales .

Entiende errónea la interpretación dada porque la sentencia considera que la liquidación definitiva a que alude el art. 103 del Real Decreto Ley 2/2004 , realizada sobre obra terminada, impide a los Ayuntamientos practicar otra liquidación definitiva diferente en fase de inspección, sin que previamente se declare la lesividad de la primera, cuando sólo la última de las liquidaciones practicadas en el procedimiento inspector tiene el carácter de liquidación verdaderamente definitiva, en conformidad o disconformidad, (artículos 156 y 157 de la Ley General Tributaria).

Considera además gravemente dañosa para el interés general la doctrina que sienta la Sala por su importancia cuantitativa, dado que el importe liquidado por el Ayuntamiento de Ferrol en los últimos seis años derivado de la tramitación de expedientes de Inspección por el ICIO ascendió a 2.647.561,38 euros, y por su importancia cualitativa porque cercena a las entidades locales su potestad tributaria de inspección en un ámbito relevante para sus ingresos públicos.

SEGUNDO. - Como hemos señalado en Sentencia de 8 de junio de 2005 (casación en interés de ley nº 21/2004), y luego reiterado en sentencias de 21 de diciembre de 2006 (casación en interés de ley nº 8/2005), 12 de febrero de 2007 (casación en interés de ley nº 1/2005) y 30 de abril de 2007 (casación en interés de ley nº 22/2005), a través del recurso de casación en interés de la ley no se revisa la sentencia del Tribunal "a quo" sustituyéndola por otro pronunciamiento más ajustado a derecho, incidiendo sobre la situación jurídica debatida; lo que se hace es delimitar para el futuro la correcta interpretación de normas jurídicas, cuando esa interpretación ha sido erróneamente realizada y de ella se derivan o pueden derivar daños para el interés general.

En este orden de ideas, debe recordarse que la sentencia que se dicte en un recurso de casación en interés de la ley ha de respetar, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida; que, por ello, aquella exigencia o requisito de que la razón de decidir de ésta sea gravemente dañosa para el interés general, ha de predicarse para o respecto del futuro; y que, por ende, la apreciación de que el daño es grave exigirá, no sólo que sea intenso y que lo sea para el interés general, sino también y además que exista la fundada posibilidad de reiteración en varios o muchos casos posteriores de la doctrina errónea (Sentencia de 25 de marzo de 2009 -casación en interés de ley nº 43/2007-).

En el presente caso, habiendo acreditado la Administración recurrente el grave perjuicio para el interés general que pudiera derivarse de mantener la doctrina aplicada por la sentencia recurrida, y siendo la cuestión debatida



susceptible de reiterarse en el futuro procede entrar a determinar la procedencia o no de aceptar la doctrina que se postula.

TERCERO.- El debate queda circunscrito a determinar si, practicada por el órgano de gestión tributaria la liquidación definitiva por el Impuesto sobre Construcciones, Obras e Instalaciones, a que se refiere el art. 103 del Texto Refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales, una vez finalizada la construcción, es posible iniciar un posterior procedimiento de inspección en el que se revisa la base imponible al comprobarse que el coste real y efectivo de las obras realizadas era superior al fijado.

Para el Ayuntamiento de Ferrol la liquidación que ha de girar el órgano de gestión una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo, no puede ser calificada como definitiva pues sólo la que se practica tras un procedimiento inspector es la que tiene tal carácter.

Este criterio, sin embargo, no puede ser compartido ya que el art. 103 del Texto Refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales sólo contempla la posibilidad de practicar en relación con este Impuesto dos liquidaciones, una que denomina provisional a cuenta en función del presupuesto presentado por los interesados, o en función de los indicios o módulos que establezca la Ordenanza, cuando así lo prevea, y otra una vez finalizada la construcción, instalación u obra, cuando mediante la oportuna comprobación administrativa se determina el coste real y efectivo.

En modo alguno el legislador condiciona esta última liquidación, que denomina como definitiva, al resultado de un posterior procedimiento de inspección, ya que aquélla sólo ha de practicarse si procede la modificación de la base imponible, tras la oportuna comprobación administrativa.

Además ha de significarse que el art. 101 de la Ley General Tributaria considera definitivas no sólo a las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación de investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, sino también "a las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter".

Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria, cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

Ante la claridad del citado art. 140.1, esta Sala en sentencia de 22 de septiembre de 2014, cas. 4336/2012 declaró la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria, no dando relevancia al alegato del defensor de la Administración que ponía el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente había sido llevada cabo por los órganos de gestión, al no discriminar el art. 140.1, al impedir una posterior regularización, en los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración Tributaria.

En la misma línea, se encuentra la posterior sentencia de 30 de octubre de 2014, cas. para unificación de doctrina 2567/2013, dictada en relación con una liquidación provisional practicada, por el Impuesto sobre Sucesiones, en el procedimiento de gestión, y revisada en un recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación inicialmente girada, sentencia que no considera procedente que la única liquidación que pueda considerarse como definitiva sea la practicada en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de todos los elementos de la obligación tributaria, al no ser viable que una liquidación realizada por el órgano de gestión, ejerciendo sus potestades de revisión en vía administrativa y después de haberse comprobado todas las cuestiones de hecho y de derecho que dieron lugar a la estimación, pueda ser alterada mediante un procedimiento de inspección, ante lo que determina el art. 133 del Reglamento de Gestión e Inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, precepto que impide a la Administración Tributaria efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión.

CUARTO.- Por lo expuesto procede desestimar el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ferrol, sin que proceda hacer imposición de costas, dada la naturaleza y finalidad del referido recurso.



En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ferrol, contra la sentencia de 6 de noviembre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **Don Rafael Fernandez Montalvo. D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce** D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don **Emilio Frias Ponce**, hallandose celebrando audiencia publica en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO