Roj: **STS 827/2021 - ECLI:ES:TS:2021:827**

Id Cendoj: **28079130022021100099**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **25/02/2021**
Nº de Recurso: **4108/2019**
Nº de Resolución: **273/2021**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **ISAAC MERINO JARA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ MU 689/2019,**
ATS 12714/2019,
STS 827/2021

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 273/2021

Fecha de sentencia: 25/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4108/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4108/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 273/2021

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

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4108/2019 interpuesto por el ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A., representada por la procuradora doña Cristina de Vega Suarez, contra la sentencia dictada el 28 de marzo de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación núm. 131/2018, en materia del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y **obras** ["ICIO"].

Comparece como parte recurrida el Ayuntamiento de Jumilla, representado por la procuradora doña Isabel de la Misericordia García.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 28 de marzo de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que estimó en parte el recurso apelación núm. 131/2018, interpuesto por el Ayuntamiento de Jumilla contra la sentencia núm. 44/2018 de 26 de febrero, dictada en el procedimiento ordinario número 71/16 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Murcia, que a su vez, estimó el recurso contencioso-administrativo formulado por la mercantil ALDESA CONSTRUCCIONES, SA contra la resolución del Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla núm. 12/2016, de 25 de enero, en relación a la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras**, la cual declara contraria a derecho, dejándola sin efecto, sin perjuicio de que el Ayuntamiento de Jumilla pudiera emitir nueva liquidación definitiva ajustada a los términos de la sentencia.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

1.El 25 de mayo 2009, el Ayuntamiento de Jumilla concedió a PROMOCIONES EÓLICAS DEL ALTIPLANO, S.A., (en adelante PREALSA), licencia de **obra** mayor (núm. 198/09) para la construcción por ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A., (en adelante ALDESA), de una central de generación de energía en el parque eólico "La Tella", -según los proyectos de ejecución visados en diversas fechas de 2007 y 2008- y el 30 diciembre del mismo año giró liquidación provisional por ICIO cuyo importe total es 388.545,7 euros, en la que figuraba como sujeto pasivo PREALSA. Siendo el presupuesto de ejecución material 37.429.866,12 euros. La cuota fue ingresada de manera fraccionada entre diciembre de 2010 y marzo de 2011.

2. El 21 de febrero de 2012 el Ayuntamiento de Jumilla concedió a PREALSA licencia de **obra** mayor (núm. 33/2012) para la ejecución por la constructora ALDESA del modificado del proyecto de ejecución del parque eólico "La Tella", según los proyectos de ejecución visados el 8 de noviembre y el 15 de noviembre de 2011. El 16 de marzo del mismo año giró liquidación provisional por ICIO por importe de 16.189,70 euros en la que figuraba como sujeto pasivo PREALSA. Siendo el presupuesto de ejecución material de 36.608.151,64 euros. Dicho importe fue ingresado el 26 de abril de 2012.

3. El 27 de agosto de 2012, la Concejalía delegada de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla dictó la resolución núm. 207/2012 en la que acordó devolver a PREALSA 388.545,7 euros porque la **obra** inicial no se había llegado a ejecutar. El mismo día, la Concejalía citada dictó la resolución núm. 208/2012 en la que acordó iniciar el procedimiento de rectificación de la liquidación provisional practicada el día 16 de marzo de 2012 porque no se había calculado en función del presupuesto de ejecución material de la **obra** sino en función de unos módulos de valoración fijados en la misma Ordenanza, acordando anular la liquidación llevada a cabo, practicar otra nueva, que arrojó un ICIO de 1.208.069 euros (resultado de aplicar a una base imponible de 36.608.151,64 euros un tipo de gravamen del 3,3 %), del que se descuenta el importe ya satisfecho el 16 de marzo. También se acordó conceder a PREALSA un plazo de 15 días para alegaciones.

4. PREALSA recurrió en reposición las resoluciones anteriores, solicitando que se anulara la resolución 207/2012, y, subsidiariamente la modificación de la propuesta de liquidación emitida por tal concepto en la resolución 208/2012.

5. El 2 de octubre de 2012, dicha Concejalía delegada de Hacienda dictó la resolución 231/2012 que puso fin al procedimiento de rectificación de la base imponible, acordando modificar la liquidación practicada en la resolución 208/2012, de 27 de agosto y practicar otra nueva conforme a la cual el importe del ICIO ascendía a 1.208.069 euros (y descontando después 16.189,70 euros que ya habían sido pagados).

6. El 31 de octubre de 2012 PREALSA recurrió en reposición la resolución 231/2012.

7. La Concejalía delegada de Hacienda, dictó la resolución 75/2013, de 12 de febrero, que acordó, en relación con el ICIO:

a) acumular los procedimientos de resolución de los recursos interpuestos por PREALSA frente a las resoluciones de la Concejala Delegada de Hacienda 207/2012, de 27 de agosto y 231/2012, de 2 de octubre, al existir intima conexión entre uno y otro.

b) anular y dejar sin efecto la citada resolución 207/2012, de 27 de agosto y con ella el acuerdo de devolver a PREALSA la cantidad de 388.545,70 euros ingresados en concepto de cuota tributaria del ICIO.

c) anular/devolver la liquidación practica de conformidad con lo dispuesto en la citada resolución de 231/2012, de 2 de octubre.

d) practicar a PREALSA liquidación complementaria por importe de 803.333.60 euros que resulta de la diferencia existente entre la cuota que procedía liquidar conforme al artículo 5 de la Ordenanza [correspondiente al expediente 32/202 y lo ingresado entre diciembre de 2010 y marzo de 2011 (expediente 198/09) y 26 de abril de 2012 (expediente 32/2012)].

e) desestimar el resto de alegaciones formuladas en los recursos de reposición presentados el 28 de septiembre y el 31 de octubre de 2012 contra las citadas resoluciones de la Concejal Delegada de Hacienda 207/2012, de 27 de agosto y 231/2012, de 2 de octubre.

8. Contra la anterior resolución PREALSA interpuso recurso contencioso-administrativo en el que, en síntesis, alega tres motivos: (i) la notificación debía realizarse al sustituto del contribuyente, condición que no tiene la recurrente; (ii) es inadecuado haber acudido al procedimiento de rectificación de errores; y (iii) la administración incurre en discrecionalidad al dictar las resoluciones recurridas.

El Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 6 de Murcia dictó la sentencia núm. 39/2014, de 14 de febrero, que estimó en parte el recurso por considerar que la utilización del procedimiento del artículo 220 LGT (rectificación de errores) no es conforme a derecho, puesto que la resolución 207/2012, de 27 de agosto, no incurrió en error de hecho alguno, sino en un error de derecho, y en ese caso lo que debió hacer el Ayuntamiento fue corregirlo acudiendo al procedimiento de declaración de lesividad e impugnación en sede judicial o utilizando otra vías. La sentencia, que declara contraria a derecho la resolución recurrida 75/2013, de 12 de febrero, en lo que se refería a la suma a pagar por PREALSA en concepto de ICIO (803.333,60 euros), contiene la precisión de que ello era así sin perjuicio del derecho del Ayuntamiento de revisar la liquidación indebidamente rectificada de 16 de marzo de 2012 y exigir nuevamente la procedente.

9. Contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 6 de Murcia núm. 39/2014, de 14 de febrero PREALSA interpuso recurso de apelación. La única cuestión a resolver consistió en determinar si la liquidación del ICIO estaba bien dirigida por el Ayuntamiento de Jumilla contra PREALSA dueña de la **obra** y en consecuencia sujeto pasivo contribuyente del ICIO o por el contrario debió ser dirigida contra el sustituto del contribuyente, esto es, contra la empresa constructora de la **obra**, ALDESA. El 27 de febrero de 2015 la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia dictó la sentencia núm. 178/2015 que estimó el recurso, revocando y dejando sin efecto la sentencia recurrida tan sólo en cuanto declaró como obligado al pago del ICIO, en concepto de sustituto, a ALDESA.

10. Antes de que recayera la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, concretamente el día 4 de abril de 2014, el Ayuntamiento de Jumilla había iniciado procedimiento de comprobación del coste real y efectivo de las **obras** de ejecución que fueron objeto de la licencia de **obras** (expediente 32/2012) para determinar la base imponible y, partiendo de ella, practicar la liquidación definitiva, de conformidad con lo previsto en el artículo 103.1 TRLRHL y 8.4 de la Ordenanza municipal del ICIO. Este procedimiento se dirigió contra PREALSA, a la que se le requiere diversa documentación (acta de recepción de la **obra**, seguro de responsabilidad civil, modelo 347 presentado en la AEAT de los años comprendidos entre la fecha de inicio y la fecha de financiación de la **obra**, **contrato** de construcción suscrito el 30 de junio de 2011 entre la promotora (PREALSA) y la contratista (ALDESA) para la construcción de las **obras** objeto de este

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

procedimiento, certificaciones de **obra** que hayan sido emitidas y abonadas a la contratista con ocasión de la ejecución de dichas **obras**, etc).

El 30 de abril de 2014 PREALSA presentó un escrito solicitando la suspensión del procedimiento por no ser firme la sentencia que posibilita su inicio, dado que estaba pendiente de resolución el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 6 de Murcia dictó la sentencia núm. 39/2014, de 14 de febrero. Con dicho escrito y, con otros posteriores, facilita la documentación requerida.

El 30 de junio de 2014 se requiere a ALDESA determinada documentación, a la vista de que PREALSA la había identificado como empresa responsable de las **obras** objeto del procedimiento de comprobación. Tal documentación es el seguro de responsabilidad civil y el Modelo 347 presentado en la AEAT en los años comprendidos entre la fecha de inicio y fecha de finalización de la **obra**. En la misma fecha también se requiere más documentación a PREALSA. Ambas entidades facilitan la documentación que se les solicita.

11. El 18 de febrero de 2015 se dicta resolución 17/2015 por la que la Concejal Delegada, poniendo fin al procedimiento de comprobación tributaria indicado, aprueba la liquidación definitiva, emitiéndose la carta de pago correspondiente y notificándose la resolución a PREALSA **.**

La resolución incluye dentro del coste real y efectivo para configurar la base imponible y calcular la cuota definitiva del ICIO tres conceptos: aerogeneradores (43.000.000 euros), **obras** civiles y **obra** eléctrica (3.126.402,76 euros) y **obra** civil, **obra** eléctrica y subestación (870.362,50 euros), que totalizan 46.996.765,26 euros. No se han incluido en ella: la dirección de **obra**, los derechos de superficie, los gastos generales, el beneficio industrial del contratista y los estudios de seguridad y salud. A dicho importe se aplica el tipo de gravamen del 3,3 % y el resultado de la liquidación definitiva son 1.550.893,25 euros. A esta cantidad se descuenta el importe de las liquidaciones provisionales de 2011 y de 2012 (por importe, respectivamente, de 388.545,70 y 16.189.70 euros). En resumen, se gira una liquidación que asciende a 1.146.157.85 euros.

12. El día 2 de marzo de 2015, PREALSA interpone recurso de reposición, alegando *reformatio in peius*, lo que debe acarrear la nulidad de la liquidación, puesto que supone 342.824,25 euros más del límite cuantitativo establecido por la liquidación inicial de 803.333.,60 euros.

13. A la vista de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, el 27 de febrero de 2015 anteriormente mencionada, dicha Concejalía delegada dictó la resolución núm. 109/2015, de 14 de abril, que acordó practicar la liquidación definitiva a ALDESA como sujeto pasivo, a título de sustituto, del expediente de licencia de **obras** 32/2012 por una cuota tributaria resultante de 1.550.893,25 euros.

14. Contra la anterior resolución, ALDESA interpuso recurso de reposición alegando que se le estaba exigiendo el pago de un tributo, ICIO, con fundamento en unas actuaciones administrativas y judiciales previas en las que no había sido parte y sin haberse seguido contra ella procedimiento de comprobación tributario alguno destinado a fijar el impuesto a pagar; que existía una falta de motivación no sólo porque no se había seguido el procedimiento antes mentado sino también porque no estaban justificados los elementos determinantes de la deuda tributaria, (base imponible, hecho imponible, momento de devengo y ordenanza aplicable, liquidación provisional practicada...); que en el cálculo de la cuota a pagar no se habían descontado los pagos previos satisfechos por PREALSA en concepto de liquidaciones provisionales por importes de 388.545,70 euros y 16.189,70 euros, ni se había aplicado el tipo impositivo correcto del 3,2%; que la liquidación definitiva se había practicado en abril de 2015, transcurridos más de 6 meses desde la finalización de la **obra**, convirtiéndose, por ello, la liquidación provisional en definitiva y que la liquidación emitida era superior a la girada a PREALSA incurriendo en la prohibición de *"reformatio in peius"*.

15. El Ayuntamiento contestó al recurso mediante la resolución núm. 310/2015, de 3 de noviembre, del Concejal delegado de Hacienda que estimó el recurso, anuló la liquidación emitida por importe de 1.550.893,25 euros e incoó procedimiento de comprobación administrativa *ex art*. 103.1 del TRLRHL para determinar el coste real y efectivo de las **obras** de ejecución del Parque Eólico dirigido contra ALDESA.

En el escrito de alegaciones, fechado el 18 de noviembre de 2018, ALDESA reiteró, en lo sustancial, gran parte de lo alegado en el recurso de reposición previamente interpuesto, al que ya nos hemos referido anteriormente.

16. El 25 de enero de 2016 la Concejalía delegada de Hacienda dictó la resolución núm. 12/2016.

Se consideró correcta la liquidación definitiva por las siguientes razones: (i) se había cumplido el procedimiento legalmente establecido en la LGT, (ii) la potestad de gestión e inspección tributaria se había ejercido dentro del plazo de prescripción, (iii) no existía *reformatio in peius*, y (iv) estaba suficiente motivada la liquidación definitiva.

Por ello se resolvió:

a) Desestimar las alegaciones realizadas por ALDESA frente a la Resolución del Concejal de Hacienda nº 310/2015, de 3 de noviembre, por medio de la cual se inició al procedimiento de comprobación administra frente a ella.

b) Aprobar liquidación definitiva por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras** a ALDESA, por una cuota tributaria resultante de 1.550.893,25 euros correspondiente a una base imponible de 46.996.795,26 euros que importa el coste real y efectivo de la **obra** comprobado y al tipo del 3,3% aplicado sobre la misma vigente según la Ordenanza Fiscal en el momento del devengo del mismo, de acuerdo con la sentencia nº 178/2015, de 27 de febrero, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

c) practicar liquidación por la cuota definitiva de ICIO a ALDESA por importe de 1.146.157,85 euros; resultado de descontar a la liquidación definitiva los importes correspondientes a las liquidaciones provisionales giradas el 16 de diciembre de 2009 y el 16 de marzo de 2012 a PREALSA.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Frente a la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso administrativo que fue repartido al Juzgado número 2 de lo Contencioso- administrativo de Murcia, donde fue tramitado bajo el número 71/2016, de procedimiento ordinario, que lo estimó, declarando contraria a derecho la resolución recurrida, "dejándola sin efecto, sin perjuicio de que pueda emitir nueva liquidación definitiva ajustada a los términos de la presente sentencia".

El Juzgado consideró que la resolución del litigio se reducía a determinar si: (i) para el cálculo de la base imponible de las liquidaciones provisionales se incluyó o no el coste de los aerogeneradores: (ii) si el Apuntamiento podía, a través de la comprobación administrativa efectuada, emitir una liquidación definitiva que los incluyera; y, (iii) si el procedimiento empleado para ello fue o no el adecuado.

Pues bien, tras asegurar que "lo que (se) tuvo en cuenta para el cálculo de la base liquidable de las liquidaciones provisionales fueron los módulos aplicables y no el PEM [presupuesto de ejecución material], incluyendo el coste de los aerogeneradores, aun cuando para fijar la base en atención a los módulos de estos se multiplican por el número de generadores a instalar", manifiesta:

"el Ayuntamiento, al llevar a cabo la labor de comprobación administrativa, no puede ignorar la forma de cálculo de la base imponible en la liquidación provisional. Así, si optó por el PEM lo que debe comprobar el Ayuntamiento en fase de liquidación definitiva es si el coste previsto para cada una de las partidas del presupuesto 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 que el presupuestado; y si optó por los módulos, lo que debe comprobar el Ayuntamiento en la fase de liquidación definitiva es si se han instalado o no el número de generadores por los que se multiplicó el módulo aplicado en la liquidación provisional. En justa correspondencia con ello, la base imponible de referencia a la que no está sujeto el Ayuntamiento, como se ha dicho, es diferente en uno y otro caso.

En el presente caso, las liquidaciones provisionales se fijaron en función de los módulos previstos por la Ordenanza aplicable, multiplicando el número de aerogeneradores a instalar por un módulo. No consta en qué consistió la comprobación administrativa que realizó el Ayuntamiento. Como consecuencia de ella, la liquidación definitiva es resultado del empleo de una forma de cálculo de la base imponible, la que tiene en cuenta el PEM de la **obra**, distinta de la empleada en la liquidación provisional.

Tal modo de proceder es contrario a derecho porque: el trámite de comprobación administrativa fue empleado para un fin distinto al que está previsto; si bien es cierto que el Ayuntamiento no estaba vinculado por la base imponible de la liquidación provisional lo que no puede hacer en la liquidación definitiva es incrementarla como consecuencia, no de la comprobación efectuada, sino del cambio de la forma de cálculo de la misma; ni en el expediente ni en los autos está justificado el cambio de la forma de cálculo de la base imponible a propósito de la comprobación administrativa realizada.

Corolario de lo expuesto debe ser la estimación del recurso porque el Ayuntamiento no debió, empleando el procedimiento de comprobación administrativa del art. 103.1 citado, modificar la forma de cálculo de la base imponible del tributo y fijar la liquidación exigida en la resolución recurrida que, por ello, debe ser declarada contraria a derecho, sin perjuicio de que pueda emitir nueva liquidación definitiva ajustada a los términos de la presente sentencia".

TERCERO.- *La sentencia recurrida.*

Visto el fallo de la anterior sentencia, el Ayuntamiento de Jumilla planteó recurso de apelación que fue elevado a la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, con el

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

número 131/2018, donde, tras los oportunos trámites, fue desestimado a través de la sentencia ahora recurrida, de fecha 28 de marzo de 2019. El Tribunal, tras reproducirse con detalle la sentencia del Tribunal Supremo, n ° 1767/2018, de 13 de diciembre, expone que la aplicación de su doctrina debe llevar a la estimación parcial del recurso, por las siguientes razones:

"en este caso, las liquidaciones provisionales se practicaron por la Administración en función de los módulos que contempla la Ordenanza Fiscal, que fijaba una cantidad por aerogenerador y, como se ha expuesto, en las que se le giraron, basada en la licencia de **obras** que se otorgaba se identifica su número y potencia, tal y como declaró el juzgador de instancia en su sentencia. No podía venir referida a la **obra** civil si atendemos al propio coste que consta en la certificación liquidatoria final de la **obra**, que era bastante inferior al que resultaba del módulo.

Sin embargo, el que los conceptos incluidos en la liquidación provisional no puedan alterarse en la liquidación definitiva, por la vinculación de esta a las partidas incorporadas a la provisional no significa que, aquella comprobación a que se refiere el artículo 103.1 de la Ley, como trámite inexcusable para determinar que la **obra** ejecutada se ha ajustado a la proyectada y calcular el coste real y efectivo de la **obra**, deba verificarse, a través de la misma forma en que se calculó en la provisional, es decir, como sostiene el juzgador de instancia, que si se optó por el de módulos, comprobar si ha instalado el número de generadores por los que se multiplicó el módulo, ya que, de este modo, no se alcanzaría a determinar un coste real, sino que se llegaría al que se fijó en las liquidaciones provisionales y, nada se dice, al respecto en el propio artículo a aplicar. Además, consta la forma en que la Administración realizó aquella comprobación, como fue reclamar, en primer término, a la mercantil a la que giró la liquidación provisional la documentación que tenía acerca de la **obra**, entre ella la certificación liquidatoria final que la constructora ALDESA realizó a la promotora y, en base a esta determinó aquella base imponible integrando, en el coste real de la construcción, las partidas de "aerogeneradores", "**obra** civil y eléctrica" y "**obra** civil, **obra** eléctrica y subestación".

No obstante, no pueden aceptarse, por aquella vinculación a la que de forma reiterada se ha aludido y aunque la provisional no se hubiera calculado sobre las partidas incluidas en el presupuesto aportado, al haberse formulado en base a módulos, que deba incluirse, además del coste de los aerogeneradores la **obra** civil y eléctrica vinculada a esta y la subestación, al no estar identificadas como partidas autónomas en el módulo y sobre todo, respecto a esta última, cuando inicialmente se otorgaron, de forma separada, licencias de **obra** para la central de generación, que incluía un número determinado de aerogeneradores y, otra diferente, para la subestación eléctrica y en base a presupuestos individualizados para una y otra.

Además, no puede hacerse una interpretación en perjuicio del contribuyente, en aquellos casos, en que no quedó determinado, pudiendo haberse hecho, partidas a incluir, ya que, nada se contiene en el módulo de la Ordenanza referencia alguna a qué partidas deben contenerse dentro del concepto de Parque cólico: aerogeneradores, aparte de la diferencia, según la potencia del propio aerogenerador.

Por todo ello, debe estimarse parcialmente el recurso incluyendo la liquidación definitiva exclusivamente el coste real y efectivo de los aerogeneradores".

CUARTO.- *Preparación y admisión del recurso de casación.*

La procuradora doña Fuensanta Martínez-Abarca Artiz, en representación de ALDESA., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de marzo de 2019.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la representación procesal de ALDESA, identifica como infringido el artículo el artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"].

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 31 de mayo de 2019.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro auto de 28 de noviembre de 2019, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Establecer si, con el fin de determinar la base imponible en la liquidación definitiva del ICIO, la Administración gestora del impuesto puede modificar el método de cálculo empleado en la liquidación provisional por otro distinto en la definitiva, utilizando ésta el método basado en el presupuesto de ejecución material, en vez del método de los módulos establecidos en la ordenanza fiscal, aplicado en la primera.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación: el artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo".

QUINTO. - *Interposición del recurso de casación.*

Doña Cristina de Vega Suarez, procuradora de ALDESA interpuso el recurso de casación mediante escrito de 29 de enero de 2020 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, determina que su pretensión casacional: "tiene por objeto un pronunciamiento aclaratorio de la vinculación que debe existir entre la liquidación provisional y definitiva contenida en el artículo 103 TRLHL, especialmente en el caso en que medie un cambio en el método de determinación de la base imponible del ICIO, en el sentido de establecer que dicho método no puede suponer la inclusión del valor de partidas que no se incluyeron o valoraron en la liquidación provisional.

Realizado dicho pronunciamiento, nuestra pretensión también se extiende a la revocación de la Sentencia del TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso- Administrativo, número 192/2019, de fecha 28 de marzo de 2019, dictada en el Recurso de Apelación 131/2018, interpuesto a instancia del Ayuntamiento de Jumilla, contra la sentencia 44/2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Murcia en el Procedimiento Ordinario 71/16, procediendo a establecer que en el presente caso no resulta ajustada a derecho la liquidación definitiva dictada por el Ayuntamiento al incluir el valor de conceptos o partidas no incluidas en la liquidación provisional, ni siquiera al amparo de un cambio de método en la determinación de la Base Imponible en la liquidación definitiva".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 15 de abril de 2020 la representación procesal del Ayuntamiento de Jumilla presentó escrito de oposición al presente recurso en el que concluye que: "el recurso de casación debe ser desestimado, puesto que la normativa reguladora del ICIO establece diferentes métodos de estimación de la base imponible del ICIO, según se trate de la liquidación provisional o de la liquidación definitiva, siempre que se respete en todo momento las partidas, conceptos, equipos o instalaciones tomados en cuenta en la liquidación provisional, si estaban previstos en el presupuesto inicialmente presentado (y con el visado correspondiente)".

SEXTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 3 de noviembre de 2020, fecha en la que comenzó la deliberación, continuando la misma en sucesivas sesiones, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia dictada el 28 de marzo de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que estimó en parte el recurso apelación núm. 131/2018, interpuesto por el Ayuntamiento de Jumilla contra la sentencia núm. 44/2018, de 26 de febrero, dictada en el procedimiento ordinario núm. 71/16 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Murcia que, a su vez, estimó el recurso contencioso-administrativo formulado por ALDESA CONSTRUCCIONES, SA contra la resolución del Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla núm. 12/2016, de 25 de enero, relativa a la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras**, la cual declara contraria a derecho, dejándola sin efecto, sin perjuicio de que el Ayuntamiento de Jumilla pudiera emitir nueva liquidación definitiva ajustada a los términos de la sentencia.

SEGUNDO.- *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

Manifiesta ALDESA que, para un presupuesto de ejecución material (PEM) de 36.608.151,64 euros (incluido el coste de los aerogeneradores, estimado en 32.373.000,00 euros) el Ayuntamiento de Jumilla emitió, en 2009, una liquidación provisional con una base imponible de 12.632.650 euros, base determinada acudiendo a los Módulos de Valoración fijados en la Ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras**. Advierte que por aplicación del artículo 5 de dicha Ordenanza, de incluir el coste de los aerogeneradores, tendría que haber acudido al PEM, sólo pudiéndose aplicar el método de Módulos de ser menor que el PEM, de lo cual extrae la conclusión de que no está comprendido, en la base imponible de la liquidación provisional del ICIO, el coste de los aerogeneradores. Dicha liquidación fue tomada como base en el expediente 32/12 y en la liquidación de 16 de marzo de 2012 que, tras la modificación del Proyecto, varió en el mismo sentido la base imponible.

Continúa señalando que, meses después, el Ayuntamiento de Jumilla intentó rectificar dicha liquidación (resolución 208/2012), alegando que debía acudirse al PEM, por ser superior al derivado de los Módulos. Deduce de ello ALDESA que entonces el Ayuntamiento sí consideró que la liquidación provisional debía incluir el coste de los aerogeneradores. Recurrida dicha liquidación provisional por PREALSA, la sentencia 39/2014, de 14 de febrero, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 6 de Murcia, que no fue recurrida por el Ayuntamiento, reconocía la ausencia del error material alegado, estableciendo que lo que se pretendía era corregir un error de derecho y que ese no era el cauce procedimental para ello. Por tanto, para ALDESA quedaba acreditado que, en las liquidaciones de 2009 y 2012 previas, no se había incluido en la base imponible, el coste de los aerogeneradores.

Después centra sus alegaciones en la liquidación definitiva recurrida por ella, dictada al amparo del artículo 103.1 TRLRHL, derivada de la resolución 12/2016, de 25 de enero, cuya base imponible ascendía a 46.996.795,26 euros y que, en función del coste real y efectivo, incluía el coste de los aerogeneradores instalados que ascendió a 43.000.000,00 euros.

Recurrida dicha liquidación y anulada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Murcia, por entender que el Ayuntamiento no podía variar el método de determinación de la base imponible utilizado en la liquidación provisional, la sentencia del TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso- Administrativo, número 192/2019, de fecha 28 de marzo de 2019, aquí recurrida, entiende, sin embargo, que sí procedía cambiar dicho método e incluir el coste de los aerogeneradores en la liquidación definitiva, si bien no procedía incluir las partidas "**obra** civil y eléctrica" y "**obra** civil, **obra** eléctrica y subestación", al no haberse tenido en cuenta como partidas autónomas a la hora de girar la liquidación provisional, al amparo de la doctrina del Tribunal Supremo al respecto.

Considera que la cuestión con interés casacional debe responderse teniendo en cuenta la doctrina previa del Tribunal Supremo respecto al propio artículo 103.1 TRLRHL y respecto a la vinculación entre la liquidación provisional y definitiva, pues la determinación de un método u otro guarda o puede guardar estricta relación con el respeto a dicha vinculación, y sin duda va a determinar, asimismo, la comprobación que se puede realizar al amparo del artículo 103.1 TRLRHL.

Sostiene que nuestra sentencia 1767/2018, de 13 de diciembre (rec. cas. 3185/2017), aclara la interpretación que debe darse al artículo 103.1 TRLRHL y precisa la vinculación entre liquidaciones de la que venimos hablando. De dicha sentencia extrae las tres conclusiones siguientes:

"La Base Imponible de la liquidación provisional, en principio, debe referirse al coste final de la **obra**, a partir de las partidas y conceptos presupuestados o, no estándolo, de aquellos, en efecto, realizados.

1.- En ese marco, es esencial para la liquidación la comprobación administrativa prevista en el artículo 103.1 TRLRHL, como medio para verificar si la **obra** proyectada se ha ajustado o no al presupuesto, y en qué medida se ha desviado de lo previsto, de manera que pueda llegarse a determinar así el coste real y efectivo de la **obra**.

2.- En consecuencia, la Administración gestora debe sujetarse a las partidas o conceptos que, estando en el PEM, incluyó en la liquidación provisional, no pudiendo incorporar en la liquidación definitiva conceptos no incluidos en la liquidación provisional y sí en el PEM, en perjuicio del sujeto pasivo".

Afirma, acto seguido, que en este caso se han vulnerado dos aspectos de dicha doctrina, ya que, mediante una apariencia de modificación de método de determinación de la base Imponible, lo que realmente se produce es la inclusión del valor de determinados conceptos o partidas que, estando incluidos en el PEM y pudiendo haberse incluido, no fueron tenidos en cuenta por la liquidación provisional, vulnerando la doctrina expuesta y los límites del referido artículo 103.1 TRLRHL.

Reconoce que el citado artículo, conforme al criterio del Tribunal Supremo, tiene por objeto verificar si la **obra** proyectada se ha ajustado o no al PEM, de manera que lo no gravado por la liquidación provisional (o lo gravado en exceso), pueda ser ajustado, en la definitiva, para hacer tributar el coste real y efectivo de la **obra**, que es el revelador de la capacidad económica. Es por ello por lo que sostiene que el mero cambio de método de valoración de la base Imponible, no es en sí mismo ilegítimo, puesto que la propia finalidad de la comprobación conlleva que pueda optarse por un método distinto para determinar el coste real y efectivo de la **obra**.

Sin embargo, rechaza -pues, a su juicio, sería desnaturalizar el propio mecanismo de la comprobación en perjuicio del sujeto pasivo- que dicha comprobación y la variación del método de valoración se realice para incluir el coste de los aerogeneradores en la liquidación definitiva, coste que no se había incluido en la liquidación provisional, como quedó demostrado en la Sentencia 39/2014, de 14 de febrero del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 6 de Murcia.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Entiende que la vinculación exigida entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva debe darse entre aquellos conceptos a los que se hizo tributar en la liquidación provisional y a los que se pretende hacer tributar en la definitiva, debiendo por tanto analizarse si los mismos, estando incluidos en el PEM y en la certificación final de **obra**, están valorados en ambas liquidaciones, no siendo posible incluir en la definitiva lo no valorado en la provisional. Asegura que es entonces, precisamente, cuando cobra sentido la comprobación del 103.1 TRLRHL, en la medida en que se pretende "comprobar" si la cantidad tributada por dichos conceptos fue correcta o no.

La vinculación entre una y otra liquidación debe entenderse referida al valor (se obtenga del PEM o de los Módulos) de las partidas tomadas en cuenta en la liquidación provisional, es decir, al valor de aquellas partidas por las que se tributó inicialmente, que es lo único que puede comprobarse para dictar la liquidación definitiva.

Por tanto, sostiene, habiendo quedado acreditado que en la liquidación provisional no se tuvo en cuenta el valor de los aerogeneradores, sino un módulo que no incluía su coste, no procede en la liquidación definitiva incluir el coste de los mismos, ni siquiera al amparo de la variación del método de determinación de la base imponible.

Por su parte, el Ayuntamiento de Jumilla sostiene que la normativa reguladora del ICIO contempla la existencia de dos liquidaciones del mismo:

- Una provisional al inicio de la **obra**, cuya base imponible se determina de forma provisional en base al presupuesto de ejecución material de la **obra** presentado por el sujeto pasivo y, si lo prevén las ordenanzas fiscales, a través de los módulos o índices recogidos en dicha ordenanza fiscal.

-Y otra definitiva, que se practica al final de la **obra**, tomando en consideración como base imponible el coste real y efectivo de la **obra** realizada, modificando el Ayuntamiento dicha base imponible.

Dice que esta actuación es la que se realizó por el Ayuntamiento de Jumilla en el presente caso, practicando una liquidación provisional conforme a los módulos aprobados en la ordenanza fiscal para el caso de instalación de aerogeneradores, aplicando una determinada cantidad por cada uno de los aerogeneradores que se pretendían colocar en la instalación.

Posteriormente, una vez finalizada la **obra**, se llevó a cabo la liquidación definitiva del ICIO, conforme al coste real y efectivo de la **obra** (que es el certificado por la propia ALDESA), incluyéndose además de los aerogeneradores, otros dos conceptos (**obra** civil y eléctrica y **obra** civil, eléctrica y subestación) que se excluyen por la sentencia recurrida. En el momento de practicar la liquidación definitiva, el Ayuntamiento determinó la base imponible tomando en consideración y comprobando el coste real y efectivo de las **obras**, con independencia del método de cálculo empleado en la liquidación provisional (presupuesto de ejecución material y/o módulos establecidos en la ordenanza fiscal), pero respetando las partidas/módulos empleados en la liquidación provisional. En todo momento, como se señala en la sentencia recurrida en casación, los aerogeneradores se incluyeron en la liquidación provisional, puesto que fueron los módulos de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Jumilla referidos a dichas instalaciones, los que sirvieron de base para determinar la liquidación provisional del ICIO.

Trae a colación los métodos de estimación de la base imponible determinados en el artículo 49 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los pone en relación con los artículos 102 y 103 del TRLRHL.

Sostiene que la liquidación provisional se podrá realizar aplicando el método de estimación objetiva de la base imponible (aplicación de los módulos de la ordenanza fiscal); mientras que en la liquidación definitiva siempre se deberá de llevar a cabo a través del método de estimación directa (comprobando el coste real y efectivo de la **obra**).

Por ello, sostiene que sí es posible modificar el método de estimación de la base imponible en la liquidación definitiva del ICIO, ya que la misma se realizará a través del método de estimación directa, como expresamente prevé el segundo párrafo del artículo 103.1 del TRLRHL, en relación con el artículo 102.1 del mismo texto legal; y la liquidación provisional se realiza a través del método de estimación objetiva (presupuesto de ejecución material o módulos de la ordenanza fiscal), como prevé expresamente la norma reguladora del ICIO; siempre que se respeten en la liquidación definitiva del ICIO las partidas, conceptos, equipos o instalaciones incluidos en la liquidación provisional, que estaban previstos en el proyecto inicial.

Concluye manifestando que esta situación es la que concurre en el presente supuesto, ya que en la liquidación provisional se aplicaron los módulos de aerogeneradores de la ordenanza fiscal que sí estaban previstos en el presupuesto inicialmente presentado (y con el visado correspondiente), y en la liquidación definitiva se valoraron esos aerogeneradores según el coste real y efectivo de los mismos, incluidos en la certificación

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

final de **obra** emitida por la propia mercantil recurrente; no existiendo, por tanto, cambio de criterio sobre las partidas, conceptos, equipos o instalaciones incluidos en la liquidación provisional.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Antes de nada, conviene señalar que, como se habrá comprobado, este recurso tiene la singularidad de que la liquidación provisional (en realidad, fueron dos) se giró al sujeto pasivo a título de contribuyente, esto es, a PREALSA, mientras que la liquidación definitiva, que es la aquí recurrida, se giró al sustituto, es decir, a ALDESA. El importe de las liquidaciones provisionales giradas a PREALSA ha sido descontado de la liquidación definitiva girada a ALDESA, posteriormente anulada por el Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla mediante la resolución núm. 310/2015, de 3 de noviembre.

El ICIO se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u **obra**. La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u **obra**, dato que se conocerá cuando finalice ésta. No es posible, pues, girar la liquidación, al menos la liquidación definitiva, si al tiempo del devengo no se conoce cuál es el importe cierto de la base imponible.

A la vista de ello, el legislador ha ideado una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva, con la cual se anticipa la percepción, sujeta a regularización, de la cantidad que corresponda ingresar en concepto de ICIO. Esta liquidación "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" (STS 4303/2018, de 13 de diciembre rec. cas., 3185/2017). Esa liquidación provisional se gira, repárese en ello, antes del nacimiento de la obligación tributaria principal, esto es, la nacida de la realización del hecho imponible. "Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva" (STS de 14 de septiembre de 2005, rec. cas. 18/2004).

Claramente, la finalidad de esta anticipación del tributo, al igual que otros supuestos de similar naturaleza (exigencia por anticipado de contribuciones especiales, retenciones y pagos fraccionados en los impuestos personales sobre la renta..) es recaudatoria: facilitar que las arcas públicas dispongan de fondos para hacer frente a los objetivos que debe cumplir, aunque no se haya "completado" aun toda la estructura del tributo de que se trate, en este caso, el ICIO.

Esa razón recaudatoria suele ir acompañada de una gestión más sencilla. A esto último no es ajeno, al contrario, que se contemple un sistema de determinación objetiva para la llamada liquidación provisional, que desde la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dejó de tener carácter subsidiario, que es un sistema, obviamente, que facilita su gestión. No está previsto, sin embargo, que tal sistema objetivo se aplique en la liquidación definitiva. Lo que sí está previsto es que, sea cual sea el sistema aplicado para girar la liquidación provisional, la liquidación definitiva se gire tras realizar la correspondiente comprobación administrativa, que tiene por objeto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102.1 TRLRHL, determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u **obra**, entendiéndose por tal, a estos efectos, como ya se sabe, el coste de ejecución material de aquella.

Esperar a la finalización de la **obra** incidiría negativamente sobre la tesorería municipal. La liquidación provisional se gira sobre un parámetro diferente a la base imponible, propiamente dicha, aunque el TRLRHL utiliza la expresión base imponible, interpretamos que ello ha de entenderse en un sentido amplio.

La base imponible, en realidad la única base imponible, como ya se ha dicho, es el coste de ejecución material de la construcción, instalación u **obra**. Sin embargo, la liquidación provisional se gira en función del presupuesto de ejecución material o bien, en función de los índice o módulos que la ordenanza fiscal establezca al efecto.

La comprobación administrativa dará lugar a la modificación o la confirmación de la liquidación provisional. Efectivamente, el último párrafo del artículo 103.1 del TRLRHL establece que "una vez finalizada la construcción, instalación u **obra**, mediante la oportuna comprobación administrativa, modifica en su caso, la base imponible (..) practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". La divergencia entre la liquidación definitiva y la liquidación provisional puede ser, pues, tanto por exceso como por defecto.

En relación con el ICIO, se produce un apoderamiento expreso en favor de los ayuntamientos para que giren tal liquidación provisional. La distinción habitual entre liquidación provisional y liquidación definitiva no es trasladable, sin más, al ICIO. En este tributo, dichas liquidaciones derivan de dos obligaciones distintas, aunque conectadas entre sí, no en vano una es a cuenta de la otra. Generalmente, sin embargo, la liquidación y la definitiva derivan de la misma obligación, cosa que, como decimos, no sucede en el ICIO.

Inicialmente se estableció que la liquidación provisional se determinase en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, en otro caso la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto, esto, es, junto a un sistema directo representado por el presupuesto de ejecución material, se contempló un sistema subsidiario de carácter objetivo. Más tarde el carácter subsidiario de tal sistema objetivo desapareció, de manera que ahora se establece que esa liquidación provisional puede determinarse, sin preferencia alguna, "en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto, cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea". Sea cual sea el sistema de determinación (directo u objetivo), en todo caso, la liquidación provisional es a cuenta de la liquidación definitiva.

No se discute que en esta ocasión se han producido cambios entre el coste real y efectivo de la construcción, instalación y **obra** y el presupuesto de ejecución material. No se discute tampoco que a ALDESA no se le ha girado ninguna liquidación provisional.

En la liquidación definitiva se han incluido determinadas partidas que no estaban incluidas en el presupuesto de ejecución material, lo cual es contrario a nuestra sentencia 4303/2018, de 13 de diciembre, rec. cas., 3185/2017, pero entre estas últimas partidas no se hallaban los aerogeneradores, como declara la sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que sí estaban contenidos en el presupuesto de ejecución material. No es esa una cuestión sobre la que nos tengamos que pronunciar ahora puesto que no está incluida en la cuestión con interés casacional. La exclusión de esas partidas ya había sido decretada por la sentencia recurrida, que no ha sido recurrida por el Ayuntamiento de Jumilla.

En la presente ocasión se han producido dos tipos de variaciones entre el coste presupuestado de la construcción, instalación u **obra** y el coste final de ejecución material: (i) el coste de los aerogeneradores, que se ha incrementado y (ii) la inclusión en la liquidación definitiva de partidas que no estaban en el presupuesto de ejecución material. La inclusión de estas últimas partidas no es conforme a derecho, ya se ha dicho. El incremento del coste de los aerogeneradores, sin embargo, es algo que, lógicamente, sí ha de tenerse en cuenta a la hora de girar la liquidación definitiva.

Del presupuesto de ejecución material (visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituye un requisito preceptivo) o del coste estimado (resultante de los índices o módulos que, en su caso, se prevea en la ordenanza municipal correspondiente) ha de partir la liquidación provisional.

En el caso de la liquidación definitiva no importa tanto el punto de partida como el punto de llegada y este no es otro que el coste real y efectivo de la construcción, instalación u **obra**.

Consideramos que la vinculación entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva no debe llevarse al extremo de que, si se ha optado por el coste estimado en la liquidación provisional (aplicación de módulos o índices), la comprobación administrativa de la que derivará la liquidación definitiva debe ceñirse a si ese coste estimado es correcto o no lo es, en otras palabras, a si los índices o módulos se han aplicado en los términos previstos en la Ordenanza. Ello sería tanto como dar carta de naturaleza en la liquidación definitiva a un sistema que no está previsto para ella. Admitir esa limitación de la comprobación administrativa supondría un alejamiento injustificado, en su caso, de la verdadera y única base imponible, la que está representada por el coste real y efectivo, que no el coste presupuestado ni tampoco el coste estimado. Se estaría renunciando al conocimiento exacto de la base imponible y, por tanto, se estaría gravando por una capacidad económica diferente de la legalmente prevista. La liquidación definitiva, independientemente de cual sea el punto de partida de la liquidación provisional, tiene un punto de llegada, cual es, determinar el coste real y efectivo, y no otro distinto.

A la vista de lo argumentado fijamos como doctrina que con el fin de cuantificar la base imponible en la liquidación definitiva del ICIO, la Administración gestora del impuesto puede modificar el método de cálculo empleado en la liquidación provisional, puesto que la comprobación administrativa tiene por objeto determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u **obra**, incluso cuando en la liquidación provisional se utilizaron los módulos o índices establecidos en la ordenanza fiscal.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

ALDESA precisa que la pretensión deducida en el presente recurso de casación tiene por objeto un pronunciamiento aclaratorio sobre la vinculación que debe existir entre la liquidación provisional y definitiva contenida en el artículo 103 TRLRHL, especialmente en el caso en que medie un cambio en el método de determinación de la base Imponible del ICIO, pronunciamiento que se concretará en el sentido de establecer que dicho método no puede suponer la inclusión del valor de partidas que no se incluyeron o valoraron en la liquidación provisional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Añade que, realizado dicho pronunciamiento, su pretensión también se extiende a la revocación de la sentencia del TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, número 192/2019, de fecha 28 de marzo 2019, dictada en el Recurso de Apelación 131/2018, interpuesto a instancia del Ayuntamiento de Jumilla, contra la sentencia 44/2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Murcia en el Procedimiento Ordinario 71/16, procediendo a establecer que en el presente caso no resulta ajustada a derecho la liquidación definitiva dictada por el Ayuntamiento al incluir el valor de conceptos o partidas no incluidas en la liquidación provisional, ni siquiera al amparo de un cambio de método en la determinación de la base Imponible en la liquidación definitiva.

En cambio, el Ayuntamiento de Jumilla solicita la desestimación del recurso y, por tanto, la confirmación de la sentencia recurrida.

A la vista de lo expresado en los fundamentos de derecho precedentes, declaramos no haber lugar al recurso de casación.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

F A L L O

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 tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación 4108/2019, interpuesto por ALDESA CONSTRUCCIONES, S.A. contra la sentencia dictada el 28 de marzo de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que estimó en parte el recurso de apelación núm. 131/2018, interpuesto por el Ayuntamiento de Jumilla contra la sentencia núm. 44/2018, de 26 de febrero, dictada en el procedimiento ordinario núm. 71/16 del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 2 de Murcia, que a su vez, estimó el recurso contencioso-administrativo formulado por dicha mercantil contra la resolución del Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Jumilla núm. 12/2016, de 25 de enero, relativa a la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras**, sentencia que se confirma.

3º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén 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 Dª. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ