

El derecho a tasación pericial contradictoria cuando la Administración valora la base imponible del ICIO atendiendo a los precios medios de los colegios profesionales

Análisis de la [STS de 3 de junio de 2020, rec. núm. 3067/2017](#)

Rosa Fraile Fernández

*Profesora contratada doctora
de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El Tribunal Supremo resuelve en la sentencia aquí analizada sobre el derecho a interponer tasación pericial contradictoria en el marco del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Se aclara que la comprobación de la base imponible del citado impuesto puede ser realizada por la Administración a través de cualquiera de los medios previstos en la Ley General Tributaria (LGT). Es una precisión necesaria, pues en anteriores interpretaciones del artículo 103 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales parecía que era otra la conclusión alcanzada por el tribunal. En esta línea, nada obsta, como indica el tribunal, a que se realice una comprobación de valores en el marco de tales procedimientos de comprobación. Los precios medios de las unidades de obra previstos en las bases de datos de los colegios profesionales, cuando se aplican en detrimento de los precios comunicados por el sujeto pasivo, implican la valoración de los elementos determinantes del tributo. Así pues, si el ente local aplica los precios de los colegios profesionales para valorar el coste real y efectivo de la obra, está realizando una comprobación de valores, siendo el dictamen del perito del ayuntamiento suficiente a efectos del artículo 57 de la LGT. De ello deviene que el sujeto pasivo se encuentre capacitado para solicitar la tasación pericial contradictoria y obtener la suspensión del ingreso en tanto se resuelva.

1. Supuesto de hecho

Se recurre en casación la Sentencia número 50/2017, de 27 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cantabria, dictada en el recurso de apelación número 201/2016, dirigido frente a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Santander, de 17 de junio de 2017, sobre el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO). La parte recurrente es una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria, siendo, por tanto, la parte recurrida el Ayuntamiento de Santander, sujeto activo del ICIO.

La historia del caso se remonta a 2013, finalizadas las obras, la empresa promotora fija el valor de la construcción a efectos del ICIO. En mayo de 2014 el ayuntamiento inicia actividades de comprobación e inspección, solicitando a la empresa la documentación justificativa de la valoración realizada. En tiempo, la empresa entrega las certificaciones de obra. En noviembre de 2014, se indica lo siguiente:

[...] el ayuntamiento realiza una propuesta de liquidación definitiva, en la que se conforma con las unidades informadas por la empresa, pero señala que discrepa de los precios consignados por ser más bajos que los utilizados normalmente tanto en las bases de precios, como en las tarifas habituales de los expedientes de obra.

El cálculo, realizado por perito del ayuntamiento, se basó en multiplicar las unidades de obra comunicadas por la empresa por los precios medios previstos por el Colegio de Oficial de Arquitectos de Cantabria (Colegio). La empresa fundamentó sus alegaciones rechazando el empleo de las bases de datos del Colegio, señalando que no se calculó la base imponible de forma directa, manifestando que se obvió la documentación que se había presentado y destacando la falta de motivación de la propuesta. Ninguna de sus alegaciones prosperó, notificándose la correspondiente resolución. Tras ello, la empresa se opuso a la valoración solicitando tasación pericial contradictoria (TPC); petición que fue rechazada por la Administración.

El ayuntamiento consideró que no se había producido una comprobación de valores, «ya que no se pretende obtener el valor de rentas, productos o bienes, sino que lo que se pretende es obtener la base imponible del impuesto, que no es otro (sic) que el coste real y efectivo de las obras». Consideración opuesta a la del consistorio fue mantenida por el Juzgado de lo Contencioso de Santander; esta posición fue rebatida por el TSJ de Cantabria,

quedando a salvo un voto particular. Finalmente, por Auto de admisión de 31 de octubre de 2017 (rec. núm 3067/2017 –NFJ078092–) el Tribunal Supremo (TS) acordó conocer del asunto por presentar interés casacional las dos siguientes cuestiones:

- Si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO una vez finalizada la construcción constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria (LGT) que permita al obligado promover TPC conforme a los artículos 57.2 y 135 de la LGT.
- Si el informe realizado por un funcionario municipal con la titulación de arquitecto consistente en multiplicar el número de unidades de material y trabajo que el sujeto pasivo declaró como necesarias para la construcción, por los precios publicados por el Colegio de arquitectos, en vez de por los precios que les dio el sujeto pasivo, constituye o no un dictamen de peritos del artículo 57.1 e) de la LGT.

2. Doctrina del tribunal

Comienza el criterio interpretativo de la sentencia aquí comentada recordando lo señalado en su Sentencia de 11 de abril de 2013 (rec. núm. 2991/2012 –NFJ051248–). En ella se indica que, en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, para declaraciones de obra nueva, la Administración puede efectuar comprobación de valores, si bien, no para valorar el bien puesto en el mercado, sino el coste de la obra.

Tras referirse a los artículos 102 y 103 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), el tribunal señala que:

La base imponible del impuesto está constituida, por tanto, por el «coste real y efectivo» de la construcción, instalación u obra y este coste real es susceptible de «comprobación administrativa». [...] la Administración «puede comprobar» y que esa actividad no puede hacerse de otra forma que por alguno de los métodos establecidos en la Ley General Tributaria.

Recuerda su Sentencia 1767/2018, de 13 de diciembre (rec. núm. 3185/2017 –NFJ072215–), en que manifestaba que la comprobación es un trámite inexcusable. El método de comprobación puede ser cualquiera de los definidos en la LGT, quedando vedada la comprobación de valores solo al procedimiento de verificación de datos. Señala que en aquella sentencia parecía distinguirse entre facultades de verificar la realidad y facultades de valoración en sentido estricto, pero puntualiza la relación de aquellas palabras con el caso concreto que se estaba valorando.

En el asunto ahora objeto de casación no se discute la adicción de partidas que, estando en el presupuesto inicial, no fueron incluidas por el ayuntamiento en el cálculo de la base

imponible de la liquidación provisional, sino que lo que se hace es considerar que el coste debe ajustarse a los precios medios establecidos por un colegio profesional.

Afirma que la tesis de que esta actividad no es más que una operación de copiado y suma y no un informe pericial no puede prosperar:

[...] por la razón esencial –como señala con acierto el voto particular– de que dar un valor distinto a los precios de aquellas unidades de materiales y trabajo exige una labor de comprobación que no es puramente automática o de «copiado y suma».

Recuerda que el TSJ de Cantabria había afirmado que:

[...] el informe del arquitecto técnico municipal es extenso y detallado, justifica los parámetros utilizados con la suficiente precisión como para dar oportunidad al obligado tributario de contradecirlos, máxime cuando este dispone de las facturas de todos los suministradores de la constructora perteneciente a su grupo de empresas.

De todo ello desprende, en palabras del tribunal:

[...] que el arquitecto municipal realizó un verdadero «dictamen», a cuyo efecto empleó los parámetros valorativos que tuvo por conveniente [...] para obtener unas conclusiones que –nuevamente según la propia Administración– pueden ser contradichas por el contribuyente.

Pues bien, una de las formas legalmente previstas para «contradecir» ese informe es el procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues esta no es más que un expediente puesto a disposición de los contribuyentes para «confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 del artículo 57 de la Ley General Tributaria».

Resuelve el tribunal casando la sentencia del TSJ de Cantabria y ordenando la retroacción de actuaciones, para que el ayuntamiento inicie la TPC y suspenda la liquidación del ICIO que había sido girada a la empresa recurrente, conforme prevé el artículo 135 de la LGT.

3. Comentario crítico

Como es conocido, la regulación del ICIO presenta una extraña configuración de liquidaciones provisionales y definitivas que ha supuesto no pocos conflictos sobre la modificación de la una y la otra. El artículo 103 del TRLHL establece que al inicio de la obra o cuando se conceda la preceptiva licencia «se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible» atendiendo al presupuesto visado por el Colegio correspon-

diente o a los módulos que, en su caso, estuvieran previstos en la ordenanza fiscal. Una vez finalizada la obra y a la vista de la construcción final, se señala:

[...] teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

El punto 4 del mismo precepto señala que los ayuntamientos pueden exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

3.1. De los aspectos del caso no tratados en la sentencia

La interpretación del TS, presente en la Sentencia de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 696/2014 –NFJ057858–), señalando que la liquidación definitiva a que hace referencia el artículo 103.1 del TRLHL es, precisamente, una liquidación definitiva y, por lo tanto, no revisable por parte de la Administración salvo que concurra alguna causa para que se inicien los procedimientos especiales de revisión, hace poner en duda la posibilidad de que la segunda liquidación, la que la ley califica como definitiva, pueda ser realizada en régimen de autoliquidación por el sujeto pasivo. El Ayuntamiento de Santander, en este aspecto, ha ideado una gestión del tributo basada en la previsión de tres posibles liquidaciones, en una interpretación que podríamos considerar laxa de lo dispuesto en el precepto antes transcrito. El artículo 6 de la Ordenanza del ICIO prevé la autoliquidación inicial a cuenta, en el mismo sentido que se dibuja en el TRLHL. Posteriormente, el artículo 6.5 establece que «Una vez finalizadas las obras, los sujetos pasivos presentarán una autoliquidación complementaria del Impuesto (positiva o negativa según proceda)», que habrán de acompañar de las certificaciones de obras. No se trata pues de una «autoliquidación» que sustituya a la liquidación definitiva que prevé el TRLHL sino de un trámite intermedio que no se infiere de la gestión del impuesto prevista en el TRLHL. Por último, en el artículo 6.6 de la ordenanza aparece la potestad del ayuntamiento de comprobar en el sentido de lo expuesto conforme al TRLHL.

Hemos de manifestar que este mecanismo de doble autoliquidación nos parece el más adecuado para asegurar que la liquidación del impuesto se realiza con base en el coste real de la construcción y no en atención a los costes presupuestados. De este modo, se facilita la actualización de la base imponible del impuesto, ajustándola a la realidad, sin necesidad de que obra a obra el ayuntamiento inicie un procedimiento de comprobación para ello. No obstante, parece que esta manera de regular el tributo se aleja de lo previsto en la norma estatal, que solo configura la presencia de dos liquidaciones.

Centrándonos en el conflicto que aquí se analiza, se observa que, debido al específico método de la doble autoliquidación prevista en el Ayuntamiento de Santander, el sujeto pasivo ha autoliquidado conforme al resultado final de la obra y no solo en atención al

proyecto. Asimismo, se observa que, por virtud de lo dispuesto en la ordenanza, la autoliquidación se ha de acompañar de las certificaciones de obra, de modo que el ente local cuenta con la información visada del coste real de la obra, a salvo siempre, quedarán los supuestos de falsedad documental.

Es en la situación descrita en la que la Administración decide realizar actuaciones de comprobación, téngase presente que el consistorio no solo posee el presupuesto de ejecución material, sino que tiene en su poder la documental de la finalización de la obra, las certificaciones de obra en la que constan los costes definitivos que ha experimentado la empresa promotora en la construcción.

La historia del caso, expuesta al inicio, deja entrever que bajo la cuestión que finalmente llega a casación, se esconden interesantes interrogantes previos que bien merecerían ser resueltos por el Alto Tribunal si en un futuro llegan a plantearse debidamente. Junto con la mencionada exigencia de doble autoliquidación, que proponemos se incluya en el TRLHL, pero que creemos que hoy no encuentra cabida en él; se presentan en el caso aspectos relacionados con la medición de la base imponible del ICIO. Esta puede ser calculada de forma provisional atendiendo a índices y módulos previstos, en su caso, en la ordenanza. Su cálculo definitivo, sin embargo, no remite a estimación objetiva en supuesto alguno, sino que deberá realizarse «teniendo en cuenta su coste real y efectivo». Surge aquí la duda de si el empleo de bases de datos de colegios profesionales puede entenderse, como hemos defendido en otras ocasiones, como el empleo de índices y módulos de manera encubierta. Esto es, si se trata de un cálculo objetivo de la base imponible. Sobre esta cuestión, la empresa, en su escrito de alegaciones contra la propuesta de liquidación, exponía que el ente local no había empleado un método de estimación directa de la base imponible. Coincidimos plenamente con la crítica del sujeto pasivo en este punto. No obstante, el caso es especialmente intrincado en este aspecto, pues promotora y constructora son empresas del grupo, con lo que podría discutirse si los precios efectivamente pagados por la promotora constituyen el coste real y efectivo de la construcción o si la constructora operó en pérdidas. Téngase presente que en la base imponible del ICIO no se incluye el beneficio empresarial ni otros aspectos similares ajenos al coste en su más estricto sentido. Tampoco se indica en precepto alguno que haya de atenderse al valor de la construcción, se habla expresamente del coste. Consideramos que el coste es un aspecto que, probado documentalmente, no presenta discusión, con carácter general. En operaciones vinculadas, entendemos que la vigilancia habrá de ponerse, en su caso, en que el coste sea cierto, esto es, que no se transmitan las unidades de obra de constructora a promotora por debajo del coste real. Cuestión distinta será, a nuestro juicio, los efectos que estas transacciones *intra grupo* puedan tener en materia del impuesto sobre sociedades y la medición a precio de mercado de las operaciones según los precios de transferencia adecuados al principio de plena competencia. Dado que el beneficio empresarial no se incluye en la base imponible del ICIO, en este tributo no habría de discutirse el reparto de beneficios entre partes del grupo, sería, por tanto, a efectos del impuesto sobre sociedades cuando habría que atender al reparto de beneficios entre ambas partes, vigilando en el ICIO, exclusivamente, que se hayan respetado los costes.

3.2. Del método de comprobación administrativa

Es el propio TS el que parecía haber sembrado la duda sobre las posibilidades de comprobación administrativa tal y como se aprecia en su Sentencia número 1767/2018, de 13 de diciembre, (rec. núm. 3185/2017 –NFJ072215–). En ella señalaba que:

[...] la liquidación definitiva verifica la correspondencia, cualitativa y cuantitativa, de las partidas presupuestadas sobre el proyecto con lo que resulte de la ejecución final, lo que necesariamente requiere una actividad de comprobación *in situ*, aquí no realizada, por tratarse del único medio de acometer ese juicio comparativo entre el diseño o proyección de la construcción, instalación u obra y su ejecución en la práctica, determinante de la obra o construcción finalmente realizada.

Ese requisito de comprobación *in situ*, así como la diferenciación expuesta en el epígrafe previo entre el significado de «facultades de verificar la realidad y facultades de valoración» nos llevaron a plantear si el tribunal estaba señalando como única comprobación posible la inspección personal de la obra.

Se ha cuidado el Alto Tribunal en la sentencia ahora analizada de no expresar un cambio de criterio, sino de matizar la aplicabilidad del criterio previo, de manera muy acertada a nuestro juicio. Efectivamente, si lo que se desea es comprobar que la obra presupuestada se corresponde con la obra efectivamente realizada, el método más adecuado es la personación para realizar la comprobación *in situ*.

No se opone el tribunal, como tampoco lo hace el TRLHL, a que la comprobación se realice por cualquiera de los medios previstos en la LGT. Así, consideramos que una comprobación documental, atendiendo fundamentalmente a las facturas y certificaciones de obra, puede ser el método más adecuado para alcanzar el conocimiento necesario sobre la base imponible y su medición. A nuestro juicio, serán precisos otros métodos en los supuestos en que exista sospecha de la veracidad de los documentos presentados, o de que no se ha puesto a disposición del ente local toda la documentación debida.

Aclara con esto el TS que, conforme a lo dispuesto en el TRLHL, la comprobación podrá realizarse por cualquiera de los procedimientos tributarios previstos en la LGT con finalidades de comprobación; no se impide la inspección *in situ* de la obra, pero tampoco se exige como medida de comprobación necesaria.

De entre los métodos de comprobación previstos en la LGT, tanto la comprobación limitada como la inspección, permiten el inicio de un expediente de comprobación de valores, por lo que nada obsta a que, salvo que se inicie verificación de datos, el ayuntamiento proceda a la valoración conforme al artículo 57 de la LGT, si lo estima oportuno.

3.3. Del empleo de la TPC

Cuando las diferencias entre sujeto pasivo y Administración se hallen en la inclusión de determinadas partidas, en la aplicación de ciertas bonificaciones u otras cuestiones de carácter eminentemente jurídico, serán los métodos propios para atacar la resolución administrativa los que podrá oponer el administrado para hacer valer sus planteamientos. Esto es, recurso de reposición o recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal.

Si bien, cuando lo que se pretende enervar es una valoración concreta, no precisa el obligado tributario recurrir la resolución que contiene la liquidación controvertida, sino que, como señala el artículo 57.2 de la LGT, «la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo», medios entre los que se encuentra el dictamen de peritos.

En el supuesto en que trae causa la sentencia comentada, lo que la Administración no acepta es el valor otorgado por la empresa a las partidas que componen la base imponible. Entendemos pues, que lo que el ayuntamiento ha realizado no es otra cosa que comprobar el valor de estas partidas.

No podemos comprender la fundamentación que aporta el ayuntamiento para oponerse a la TPC:

No nos encontramos ante un procedimiento de comprobación de valores de los regulados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, ya que no se pretende obtener el valor de rentas, productos o bienes, sino que lo que se pretende es obtener la base imponible del impuesto, que no es otro (sic) que el coste real y efectivo de las obras.

No cabe duda, a nuestro juicio, de que otorgar a cada una de las partidas de una obra un valor diferente del presentado por el obligado tributario supone una valoración de productos, bienes o de alguno de los «demás elementos determinantes de la obligación tributaria». No podemos considerar que la comprobación de valores solo sirva para comprobar el valor de mercado, pues nada indica el mencionado artículo 57 de la LGT de que el valor arrojado tras la comprobación deba ser el de mercado.

Tampoco entendemos como el TSJ de Cantabria puede disponer que:

[...] para determinar la base imponible del ICIO no se puede hacer ninguna valoración de bienes, ni de su estado, sino solo determinar dos aspectos: las unidades de materiales y trabajo utilizadas en la construcción y el precio de esos materiales y trabajos.

Pues bien, ¿no son esos materiales y trabajos bienes valorables en atención a su estado, calidades, etcétera? De hecho, eso es lo que, como ya señalaba el voto particular, ha realizado el ayuntamiento: valorar, con un criterio más o menos acertado, las unidades de obra que la empresa valoró con coste diverso.

No permitir la oposición a la comprobación realizada por el ayuntamiento en casos como este sería como establecer *de facto* que la base imponible del ICIO la constituye el precio medio de mercado de la construcción u obra conforme a las bases de datos del colegio profesional correspondiente a la región de que se trate.

Este pronunciamiento jurisprudencial esperamos que sirva para poner cierto límite sobre la práctica de aplicar los precios medios de los colegios profesionales para rectificar las valoraciones realizadas por los obligados tributarios en el marco de este tributo. Efectivamente, se reconoce el derecho del ayuntamiento de comprobar el valor de la base imponible del ICIO en aplicación de los medios previstos en el artículo 57 de la LGT, pero también se manifiesta que ante estas actuaciones nos situamos frente a una comprobación de valores que puede ser enervada por medio de la TPC.

Parece que el consistorio añadía que no cabe TPC cuando el interesado no ha realizado su propia pericial. En este sentido, el TS indica que es precisamente la valoración realizada por la promotora, que coincide con las certificaciones de obra de la constructora, la que ha de ser considerada su propia pericial. En este punto, es preciso mencionar que las certificaciones de obra han de estar firmadas por la dirección facultativa de la obra, lo que incluye la firma del ingeniero de la edificación, arquitecto técnico o aparejador y la del arquitecto, por lo que concurren en los firmantes las condiciones y cualificaciones necesarias para elaborar valoración pericial. Por su parte, es el propio dictamen del perito del ayuntamiento el que constituye el peritaje de la Administración, siendo valoración suficiente conforme al artículo 135.2 de la LGT.

Concluimos defendiendo que la comprobación de la obra debe realizarse por el método directo, contrastando los datos reales de la construcción. El TRLHL sitúa la medición de la base imponible en el «coste real y efectivo de la construcción» y no en el valor medio de tal construcción; ni siquiera emplea la palabra valor, sino coste. Entendemos que este coste, existiendo libertad de precios, debe ser el que conste en las facturas y certificaciones de obra. A nuestro juicio, el empleo de los precios medios previstos por los Colegios correspondientes solo debería aceptarse ante la falta de documentación para proceder a la estimación directa, o bien, ante supuestos como este en que parece dudarse de la veracidad de los costes transmitidos entre empresas del grupo. En cualquier caso, se sigan empleando los baremos de los colegios profesionales de manera arbitraria o solo ante la justificación de la necesidad de recabar otros datos para valorar el coste real, se reconoce, tras esta sentencia, el derecho a oposición a través de la TPC para aquel que desee solicitarla.