

Expediente: 9/2018

Objeto: Revisión de oficio de liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras del Ayuntamiento de Burlada.

Dictamen: 11/2018, de 26 de marzo

DICTAMEN

En Pamplona, a 26 de marzo de 2018,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Alfredo Irujo Andueza, Presidente; doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria; y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, y don José Luis Goñi Sein, Consejera y Consejero,

siendo ponente don Alfredo Irujo Andueza,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Solicitud y tramitación de la consulta

El Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Burlada, mediante escrito que tuvo entrada en este Consejo de Navarra el 1 de febrero de 2018, recaba, conforme a lo dispuesto en los artículos 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) y 15.2 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra, (en adelante, LFCN), la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre expediente de revisión de oficio de liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO) por las “obras del edificio docente de bachiller de la...”, acompañándose el correspondiente expediente administrativo.

Con posterioridad, el 7 de marzo de 2018, tuvo entrada en este Consejo de Navarra, a requerimiento de este, la propuesta de resolución

favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho formulada por el Ayuntamiento de Burlada.

I.2ª. Antecedentes de hecho

De la documentación remitida a este Consejo resultan los siguientes hechos relevantes para la resolución de la cuestión planteada:

1.- Por acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Burlada, de 5 de febrero de 2014, se concedió a la... licencia de apertura de “Edificio Docente de Bachiller”, en la parcela 1.154 del polígono 2 de Burlada, indicándose en su apartado 9 lo siguiente:

“A la vista de que la diferencia entre el coste real de la obra y el presupuesto del proyecto ha resultado ser a un total de -187.489,70 €, en base a la documentación aportada, procede modificar la base imponible provisional, practicando la correspondiente liquidación definitiva debiendo abonar este Ayuntamiento al sujeto pasivo la cantidad que se indica en el párrafo siguiente.

Procede el abono al sujeto pasivo de la siguiente cantidad y por el siguiente concepto:

Reducción ICIO: 5% de 187.489,70 € = 9.374,49 €.

De acuerdo a lo establecido en la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el ICIO correspondiente a la licencia de obras (Ordenanza nº 1) en su Art. 11, a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento modificará, en su caso, la base imponible provisional, practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole en su caso, la cantidad que corresponda.”

2.- Con fecha de 17 de enero de 2017, la Técnica de Gestión de Tributos de Tracasa emitió informe sobre la “viabilidad de revisión de actos nulos en liquidaciones definitivas de ICIO”, en las que se hubiera dictado la liquidación definitiva sin la realización de un procedimiento de inspección previo, sino con una comprobación limitada basada en la información otorgada por el certificado final de obra. Se invoca en el informe lo dispuesto por los artículos 40 y 104.1 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGT), por el artículo 110 de la

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante, LBRL), por el artículo 104.1 de la LPACAP y, con remisión a las resoluciones del Tribunal Administrativo de Navarra de 12 de diciembre de 2008 y 25 de noviembre de 2011 y a las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 y 18 de julio de 1998, se termina considerando que se hace preciso anular las liquidaciones definitivas de ICIO, para con posterioridad iniciar el procedimiento de inspección y realizar una nueva liquidación definitiva, una vez que se conozca el coste real de la construcción.

3.- Por acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Burlada de 30 de noviembre de 2017, a la vista del citado informe, se aprobó iniciar el expediente de revisión de oficio para declarar la nulidad de la liquidación definitiva del ICIO por las meritadas obras, concediéndose a la Cooperativa promotora de las mismas el correspondiente plazo de audiencia por plazo de 15 días hábiles.

4.- Mediante escrito de 13 de diciembre de 2017, la gerente de la... manifestó ante el Ayuntamiento de Burlada que “la liquidación del impuesto se realizó conforme a la última certificación realizada por la constructora”, por importe de 1.505.616, 80 euros, y que tal y como consta en los registros contables “la obra material costó el importe declarado”. Se aportó al efecto, la correspondiente documentación.

5.- Las alegaciones fueron informadas, con fecha de 10 de enero de 2018, por la Técnica de Gestión de Tributos de Tracasa, quien manifestó que “la cuestión aquí suscitada, no es que se haya dejado de incluir partidas en la liquidación final que presentó el contribuyente, sino que los importes de esas partidas distan mucho de la realidad en lo que a costes respecta”, toda vez que “con el método del COAVN... el importe total de la obra ascendería a 2.508.411,34 euros, derivando ello en una liquidación final de obra de 125.420,57 euros”. Por ello, no se consideran suficientes las alegaciones y documentos aportados, procediendo realizar un procedimiento de inspección.

6.- En el informe de la Secretaría del Ayuntamiento de Burlada de 11 de enero de 2018 se insistió en la necesidad de realizar un procedimiento de inspección, para lo que deviene indispensable anular la liquidación definitiva practicada por ICIO. Se invoca lo dispuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 y se considera que existe el vicio de nulidad de pleno derecho del artículo 47.1.e) de la LPACAP, proponiéndose la desestimación de las alegaciones, la aprobación de la propuesta para la declaración de la nulidad de la liquidación definitiva del ICIO y la remisión del expediente al Consejo de Navarra. También, se indica, puede invocarse “lo establecido en el apartado 2º del citado artículo 47, las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, al haberse aprobado como definitivas liquidaciones que no se adecuan como tal por lo regulado en la Ley General Tributaria”.

7.- El pleno del Ayuntamiento de Burlada, previo dictamen favorable de la Comisión de Servicios Generales de fecha 16 de enero de 2018, acordó, con fecha de 25 de enero de 2018, desestimar las alegaciones presentadas por la..., aprobar la propuesta para la declaración de nulidad de la liquidación definitiva del ICIO practicada por las obras del edificio docente y remitir el expediente al Consejo de Navarra.

8.- La concreta propuesta de resolución para la antedicha declaración de nulidad resultó aprobada por el pleno del Ayuntamiento de Burlada de fecha 1 de marzo de 2018 en los siguientes términos: “Declarar de oficio la nulidad del punto 9 de la licencia de apertura aprobada por la Junta de Gobierno Local, de fecha 5/02/2014, en el que se acordaba la liquidación definitiva del ICIO por las obras del edificio docente de bachiller de la..., con el objeto de iniciar el procedimiento de inspección pertinente, para la revisión del coste real de las obras realizadas.”

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

La presente consulta, formulada por el Ayuntamiento de Burlada, somete a dictamen de este Consejo la revisión de oficio de la liquidación realizada, con fecha de 5 de febrero de 2014, por el ICIO.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 15.2 de la LFCN, corresponde a la “Presidencia de las entidades locales de Navarra... solicitar el dictamen del Consejo de Navarra en los supuestos previstos como preceptivos en la legislación vigente”, añadiéndose en el artículo 27.3 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Navarra, aprobado por Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero (en adelante ROFCN), en consonancia con lo que en su momento establecía la anterior Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (artículo 19.3), que las entidades locales debían remitir la consulta “por conducto del Presidente del Gobierno de Navarra”.

Aun cuando continúa en vigor lo dispuesto por el ROFCN, que no resulta contrario a la previsión contenida en el artículo 15.2 de la LFCN, por economía procesal, no consideramos necesaria la devolución de la consulta para que sea nuevamente formulada por conducto de la Presidencia de la Comunidad Foral, toda vez que, en todo caso, y como establece el citado precepto de la LFCN, la solicitud de dictamen corresponde en este caso a la “Presidencia de las entidades locales”.

La LFCN establece que el Consejo de Navarra debe ser consultado preceptivamente en “cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de informe preceptivo del Consejo de Navarra o el dictamen de un organismo consultivo” [artículo 14.1.j)] y que los entes locales han de recabar dictamen a este Consejo “en los supuestos previstos como preceptivos en la legislación vigente” (artículo 15.2).

Para la revisión de oficio de los actos administrativos, tal remisión nos lleva al artículo 106.1 de la LPACAP, a cuyo tenor “las Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud del interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía

administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1”.

En consecuencia, es preceptivo el dictamen del Consejo de Navarra en el presente asunto sometido a consulta, que, además, el precepto legal exige que sea favorable.

II.2ª. El marco jurídico de aplicación

La presente consulta versa sobre la revisión de oficio por parte del Ayuntamiento de Burlada de la liquidación definitiva por el ICIO, girada con fecha de 5 de febrero de 2014, por las obras del edificio docente de la...

Tratándose de un asunto relacionado con las haciendas locales de Navarra es preciso recordar que corresponden a Navarra en materia de Administración Local “las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-ley Paccionado de 4 de noviembre de 1925 y disposiciones complementarias” [(artículo 46.1.a) de la Ley Orgánica 13/1983, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, en adelante, LORAFNA)], siendo un ejemplo del ejercicio histórico de esas competencias la Base 7ª del Real Decreto-Ley citado, en la que ya se contemplaba que “la Diputación, en el término de un año, recopilará las disposiciones vigentes en la materia de contribuciones, arbitrios o impuestos de todas clases que afecten a la Administración local y complementará esas disposiciones fijando el límite y condiciones esenciales dentro de las cuales sea permitida la imposición o exacción de contribuciones y arbitrios”.

Con posterioridad a la LORAFNA, la regulación fundamental en materia de haciendas locales se encuentra en la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de las Haciendas Locales de Navarra (en lo sucesivo, LFHLN), ocupándose del régimen jurídico del ICIO en los artículos 167 a 171.

En relación a la legislación aplicable a un expediente que, como el que nos ocupa, pretende la declaración de nulidad de pleno derecho de una

liquidación tributaria, debe partirse de que la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra (en adelante, LFAL), remite, en cuanto a las competencias, potestades y prerrogativas de los municipios a las que la legislación general reconoce a todos los del Estado (artículo 29, párrafo primero); añadiendo que aquéllos tendrán asimismo las competencias que, en materias que corresponden a Navarra, les atribuyan las leyes de la Comunidad Foral (artículo 29, párrafo segundo). En particular, dispone que los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozarán de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión practicada de oficio o en virtud de los recursos pertinentes (artículo 263.2 LFAL).

La LBRL, atribuye a los municipios la potestad de revisión de oficio de sus actos y acuerdos (artículo 4.1.g) y habilita a las Corporaciones locales para revisar sus actos y acuerdos en los términos y con el alcance que, para la Administración del Estado, se establece en la legislación del Estado reguladora del procedimiento administrativo común (artículo 53); preceptos que se reiteran en los artículos 4.1.g) y 218, respectivamente, del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales.

La propia LBRL contiene una previsión específica en cuanto a la revisión de actos en materia tributaria, al disponer que “corresponderá al Pleno de la Corporación la declaración de nulidad de pleno Derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria” (artículo 110.1). Por su parte, en el régimen común, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales remitía respecto de los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria a lo dispuesto en el artículo 110 de la LBRL y prohibía la revisión de los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme (artículo 14, objeto de ulteriores modificaciones). Idéntica previsión se contiene ahora en el artículo 14 del Texto Refundido de

la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En Navarra, la LFHLN establece en su artículo 11.2 que los actos de determinación de las bases y deudas tributarias, así como los de fijación de cánones y demás exacciones derivadas de las restantes fuentes de ingresos de Derecho público previstos en la Ley, gozarán de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación, practicadas de oficio, o en virtud de resoluciones firmes recaídas en los recursos que contra los mismos se interpongan. Ahora bien, dicha Ley Foral no determina ni las causas de nulidad de pleno derecho ni el procedimiento de revisión de oficio de los actos tributarios locales.

La LPACAP determina en su disposición adicional primera, apartado 2, que la revisión en vía administrativa de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regirá por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley. Ahora bien, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) que, a decir de su exposición de motivos, “respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa”. Por tanto, la LGT incluye entre los procedimientos especiales de revisión la de los actos nulos de pleno derecho (artículo 216), dispone los supuestos o causas de nulidad de pleno derecho (artículo 217.1), fija el procedimiento para la declaración de nulidad, que puede iniciarse a instancia del interesado y requiere el dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma si lo hubiere (artículo 217, apartados 2 a 4) y determina que el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento (artículo 217.6). Previsiones que se reiteran en los artículos 4

a 6 del Reglamento general para desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En la misma línea se sitúa, en el ámbito foral, la LFGT, vigente desde el 1 de abril de 2001, cuyos preceptos se aplican igualmente a los tributos de las entidades locales de Navarra, en lo que no resulte alterado por su normativa específica (artículo 1.2). En ella se recoge la presunción de legalidad de los actos dictados por la Administración tributaria que sólo podrán anularse mediante la revisión de oficio o en virtud de los recursos pertinentes (artículo 8, párrafo primero). También incluye entre los procedimientos especiales de revisión la de los actos nulos, para lo que requiere el previo dictamen del Consejo de Navarra y remite la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos a las condiciones exigidas para ello por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común (artículo 140), sin que en ningún caso sean revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme (artículo 145).

La evolución normativa descrita, ya realizada con ocasión de nuestros anteriores dictámenes 8/2008, de 31 de marzo, y 35/2010, de 17 de junio, muestran que el paralelismo y permeabilidad entre la regulación común y tributaria estatal en materia de revisión de oficio ha culminado con la plena convergencia respecto del procedimiento especial de revisión de actos nulos, ya que es idéntico su régimen jurídico tanto en las causas de nulidad como en el procedimiento, con exigencia en ambos casos del dictamen preceptivo y favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma.

II.3ª. Sobre la instrucción del procedimiento de revisión de oficio

El artículo 106 de la LPACAP no formaliza el procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos, indicando la posibilidad de su inicio por iniciativa propia o a solicitud de interesado y la exigencia de dictamen favorable de este Consejo de Navarra (apartado 1). Asimismo, su apartado 5 dispone que “cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, el

transcurso de seis meses desde su inicio sin dictarse resolución producirá la caducidad del mismo. Si el procedimiento se hubiera iniciado a solicitud del interesado, se podrá entender la misma desestimada por silencio administrativo”.

Como señalamos en el dictamen 4/2012, “este Consejo, en sintonía con la posición mantenida por el Consejo de Estado, viene recordando reiteradamente que la competencia para la resolución de los expedientes de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho adoptados por los diferentes órganos de las Corporaciones Locales corresponde al Pleno de la entidad”.

Pues bien, en el presente caso, el procedimiento de revisión de oficio, iniciado el 30 de noviembre de 2017, se ha tramitado adecuadamente ya que la entidad local consultante acordó la incoación del procedimiento correspondiente, en el que se ha dado audiencia a la parte interesada, y se ha terminado elevando a este Consejo la oportuna propuesta de resolución, proponiendo la declaración de nulidad de la liquidación definitiva del ICIO por las obras del edificio docente de la..., por incurrir en las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el apartado e) del artículo 47.1 de la LPACAP y en el apartado 2 del mismo precepto. Asimismo, se ha acordado la suspensión del plazo para resolver el expediente y notificar la resolución de acuerdo con el artículo 22.d) de la LPACAP.

II.4ª. Improcedencia de la revisión de oficio

Debe recordar este Consejo que, como ha dicho en anteriores ocasiones, la nulidad de pleno derecho se configura legalmente como el máximo grado de invalidez de los actos para aquellos casos de vulneración grave del ordenamiento jurídico, debiendo ser ponderada con criterios estrictos y de prudencia, dado su carácter excepcional, caso por caso. Así pues, la potestad de revisión de oficio de los actos propios tiene carácter excepcional y requiere, por ello, una ponderación estricta del vicio considerado, lo que exige que la propuesta de resolución indique, justificándolo, en qué supuesto de nulidad de pleno derecho se ha incurrido al adoptar la resolución sometida a revisión de oficio.

La causa de nulidad prevista en el artículo 47.1.e) de la LPACAP se refiere a los actos en los que se haya obviado total y absolutamente el procedimiento establecido. Concorre, por tanto, este motivo de nulidad cuando el acto administrativo se adopta con total y absoluta falta de procedimiento, por carecerse de la más elemental base procedimental que ha de seguir el proceso de producción del acto o bien de seguirse un procedimiento totalmente distinto al que en Derecho corresponda. No se trata, por tanto, de cualquier incumplimiento de las formas procedimentales, sino de la omisión por entero del procedimiento, lo que aparece cuando no se aprecia la existencia de los eslabones o pasos formales imprescindibles para su terminación con la adopción del acto, entrañando tales omisiones efectos determinantes e insalvables sobre el acto administrativo. Asimismo, concurre dicho motivo de nulidad en los casos en que, existiendo algunos trámites, el procedimiento carece de un requisito que, dada su esencialidad o trascendencia, es inexcusable para apreciar la identidad del procedimiento o asegurar los derechos de los administrados.

No podemos entender que en el caso presente se haya producido esa falta total y absoluta de procedimiento a que alude el artículo 47.1.e) de la LPACAP. Basta la lectura de lo dispuesto por el artículo 171.2 de la LFHLN y considerar lo resuelto en el acuerdo municipal de 5 de febrero de 2014 para llegar a la conclusión de que no se ha incurrido en el vicio de nulidad de pleno derecho invocado.

Lo que el artículo 171 de la LFHLN determina es la existencia, en primer lugar y en atención al presupuesto presentado, de una liquidación provisional del ICIO que se produce cuando se concede la licencia. Posteriormente –apartado 2 del precepto- lo que se previene es que “a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa”, lo que puede hacer es modificar, “en su caso, la base imponible... practicando la correspondiente liquidación definitiva”.

Pues bien, eso es lo que hizo el Ayuntamiento al adoptar el acuerdo plenario de 5 de febrero de 2014, comprobó (equivocándose o no, eso

resulta intrascendente a los efectos del presente procedimiento) el coste real de la obra “en base a la documentación aportada” y terminó considerando que el coste real efectivo de las obras era inferior al presupuestado inicialmente en 187.489,70 euros, de forma tal que se produjo una liquidación definitiva por el ICIO que conllevaba el abono al sujeto pasivo de 9.374,49 euros.

Tal liquidación definitiva se ajustó, en cuanto al procedimiento a seguir, a lo dispuesto por el artículo 171.2 de la LFHLN, razón por la cual no cabe entender, de ninguna manera, que se incurriera en la falta de procedimiento total y absoluta a la que alude el artículo 47.1.e) de la LPACAP.

Las sentencias del Tribunal Supremo que se invocan por parte del Ayuntamiento de Burlada en apoyo de su pretensión lo único que señalan es que no podrá procederse a la práctica de una nueva liquidación definitiva si, con anterioridad no se procede a la revisión de la anterior, pero de ninguna manera entran a determinar la procedencia de la revisión de oficio en supuestos como el que ahora nos ocupa, en el que ha existido una previa comprobación administrativa, que será acertada o no, pero que se ha producido, de manera que no puede decirse que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido al efecto. Es más, lo que reprochan a la administración local es la pretensión de desconocer esa liquidación definitiva sin seguir el procedimiento adecuado de revisión, que en la sentencia de 12 de marzo de 2015 es apuntado “por la vía de la declaración de lesividad”.

La resolución del Tribunal Administrativo de Navarra de 12 de diciembre de 2008, por su parte, tampoco trata de un supuesto de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, sino que contempla un caso en el que es el interesado quien recurre la liquidación definitiva del ICIO, debatiéndose la cuestión de “qué cantidad es la que se considera que se corresponde con el coste real y efectivo de la obra”, cuestión esta que no es la que en estos momentos interesa resolver.

Queda finalmente por examinar el vicio de nulidad de pleno derecho del apartado 2 del artículo 47 de la LPACAP que, obviamente no concurre en el

caso que nos ocupa por la sencilla razón de que nos encontramos ante la revisión de un acto administrativo, y no ante la declaración de nulidad de pleno derecho de una disposición administrativa.

III. CONCLUSIÓN

Este Consejo de Navarra considera que no procede la declaración de nulidad de la liquidación por el ICIO efectuada por acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Burlada de 5 de febrero de 2014.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.