



Roj: **STS 1686/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1686**

Id Cendoj: **28079130022021100184**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/04/2021**

Nº de Recurso: **714/2020**

Nº de Resolución: **568/2021**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 1730/2019,**
ATS 4829/2020,
STS 1686/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 568/2021

Fecha de sentencia: 28/04/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 714/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 714/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 568/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 28 de abril de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 714/2020, interpuesto por Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra sentencia de fecha 26 de marzo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), dictada en el recurso de apelación n.º. 342/2018, frente al auto de 30 de julio de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 4 de Las Palmas de Gran Canaria, desestimatorio del incidente de ejecución de títulos judiciales n.º. 30/2018, dimanante del procedimiento ordinario n.º. 257/2015, relacionado con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida PROMOCIONES LLANOS DE MASPALOMAS, S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Matilde Marín Pérez, bajo la dirección letrada de D^o. Pablo González Padrón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación n.º. 342/2018, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), con fecha 26 de marzo de 2019, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " Que estimando el recurso de apelación interpuesto por la entidad "Promociones Llanos de Maspalomas, S.A." contra el Auto de fecha 30 de julio de 2018, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 4 de Las Palmas, a que este rollo se refiere, debemos revocarlo y lo revocamos, y estimando el incidente de ejecución formulado en primera instancia, dejamos sin efecto la liquidación presentada por el Ayuntamiento y aprobamos -en todos sus términos- la propuesta por la entidad apelante, con las consecuencias de cualquier índole legalmente inherentes a este pronunciamiento. Ello, sin imposición de las costas causadas en esta alzada".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Letrado de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, en la representación que ostenta, se presentó escrito con fecha 10 de septiembre de 2019, ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 3 de diciembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, y como parte recurrida PROMOCIONES LLANOS DE MASPALOMAS, S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Matilde Marín Pérez, bajo la dirección letrada de D^o. Pablo González Padrón.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 2 de julio de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar a partir de qué momento debe reputarse indebido el ingreso efectuado en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, a efectos de su devolución, en aquellos supuestos en que las obras no se llegan finalmente a ejecutar y, en tal caso, desde cuándo se han de computar los intereses de demora en favor del contribuyente, si desde el ingreso del importe de la liquidación provisional o desde el momento en que se insta la devolución del ingreso efectuado.



3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 104.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales -actual artículo 103.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo)-, en relación con los artículos 31.2 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Letrado de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 27 de agosto de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 104.2 de la LHL (actual artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), en relación con

2.- Los artículos 31.2 y 33.2 de la LGT.

El recurrente manifiesta que, la liquidación provisional por ICIO es un ingreso debido (aunque luego deviene en indebido de forma sobrevenida al caducar la licencia o no ejecutar la obra), pues viene exigido legalmente cuando se conceda la licencia o se presente la declaración responsable o la comunicación previa. Sólo puede tildarse indebido si en su origen el ingreso no tiene amparo legal o reglamentario o desde el momento en que se renuncia a la licencia, declaración responsable o comunicación previa sin empezar las obras. El devengo de los intereses devengados por la devolución de la liquidación provisional en concepto de ICIO sólo comienza a correr desde la reclamación de la devolución, momento en el que el ingreso deviene en indebido al renunciar a la licencia. La Sala *a quo*, aunque dice en su sentencia que "*La suma ingresada no lo fue indebidamente*", sin embargo concluye que, cuando se renuncia a las obras o se caduca las autorizaciones sin comenzar las obras, se produce "*un verdadero préstamo del interesado a la entidad local*" (FD 3º), deduciendo así que el interés legal se devenga desde la fecha del ingreso (FD4º), lo que es contradictorio en sus propios términos, pues sólo cabe el abono de intereses si el ingreso es indebido, no por otro concepto, conforme a lo estipulado en el art. 32.2 de la LGT. Aunque la Sala *a quo* acude al eufemismo de "préstamo del interesado a la entidad local" para etiquetar el ingreso que se hace como liquidación provisional del ICIO, eso no es otra cosa que calificar el ingreso como indebido, y así lo confirma posteriormente en el FJ 7º, lo que no es coincidente con la interpretación de la propia Sala *a quo* y con la mayoría de la jurisprudencia menor, con clara vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Concluye que, el momento que debe reputarse indebido el ingreso efectuado en la liquidación provisional del ICIO, a efectos de su devolución, en aquellos supuestos en que las obras no se lleguen finalmente a ejecutar, debe ser desde el momento que exista constancia de la imposibilidad de ejecutar la obra, puesta en conocimiento de la Administración, y que el momento desde el que se debe computar el devengo de los intereses legales por devolución de la liquidación provisional del ICIO debe ser a partir de la fecha de petición de la devolución y no desde el momento del ingreso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " se estime el presente recurso con los siguientes pronunciamientos:

a) Se fije la interpretación de las normas estatales sobre las que se consideró necesario un pronunciamiento, en el sentido que se ha expuesto.

b) De conformidad con la referida interpretación, se anule y deje sin efecto la Sentencia nº. 240/2019, de 27 de marzo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), recaída en el Recurso de Apelación 342/2018 interpuesto contra Auto de 30 de julio de 2018 dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º Cuatro en el Incidente de Ejecución de Títulos Judiciales 30/2018, derivado del Procedimiento Ordinario nº 257/2015.

c) Se resuelva el recurso en los términos planteados por las partes y se desestime el recurso de apelación interpuesto por la entidad Promociones Llanos de Maspalomas SA interpuesto contra el Auto de 30 de julio de 2018 dictado en el Incidente de Ejecución de Títulos Judiciales 30/2018 Procedimiento Ordinario nº 257/2015 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º Cuatro de Las Palmas de Gran Canaria.

d) Se impongan las costas procesales de la instancia a la parte actora y, respecto a las de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia, según lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley Jurisdiccional".

Por su parte, la procuradora Dª. Matilde Marín Pérez, en nombre y representación de PROMOCIONES LLANOS DE MASPALOMAS, S.A.U., por escrito presentado con fecha 11 de noviembre de 2020, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, no habiéndose realizado ninguna obra en la parcela nunca llegó



a materializarse el hecho imponible ni a nacer la obligación tributaria, nunca se devengó el impuesto de conformidad con el art. 102.4 TR- LRHL (el ingreso nunca fue debido desde la perspectiva de la obligación tributaria), por lo que, de conformidad con la sentencia de instancia, procede la devolución íntegra del importe ingresado en dicho concepto, con los intereses computados desde la fecha del ingreso a cuenta. La cantidad ingresada al Ayuntamiento al obtenerse la licencia no correspondió nunca a un hecho imponible ni dio respuesta a una obligación tributaria, por tanto, se trataría de un mero ingreso a cuenta que supuso un desplazamiento de patrimonio a favor de la Administración que ha dispuesto de una cantidad de dinero durante un largo transcurso del tiempo -desde que se realizó el pago anticipado el 15 de enero de 2003 hasta que se llevó a cabo la orden de devolución el 1 de agosto de 2013- en el que ha permanecido en arcas municipales y que ha generado intereses y rendimientos, sin que nunca se tratara de un ingreso debido. Por ello, procede aplicar el art. 32.2 de la LGT que impone la devolución del importe realmente ingresado con el devengo del interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado dicho ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. La fecha de inicio del cómputo de los intereses debe ser considerada la del ingreso del ICIO, y en el presente caso el "*dies a quo*" del devengo del interés, debe coincidir con la fecha en que se anticipó el pago y, el "*dies ad quem*" del devengo no puede llegar más allá, normativamente, que a la fecha de la ordenación del pago del importe correspondiente -determinante del abono de los intereses.

Concluye que, en puridad, en relación con la liquidación provisional del ICIO no se puede hablar de ingresos debidos o indebidos, dado que se trata de un ingreso a cuenta, en espera de que se produzca el hecho imponible y se devengue el impuesto, pero a los efectos de encontrar una analogía que permita la aplicación de las normas tributarias sobre devolución de cantidades y cálculo de intereses, el ingreso correspondiente a la liquidación provisional del ICIO es indebido desde el mismo momento en que e ingresa cuando se acredita que no se va a efectuar el hecho imponible y, por tanto, no se devenga el impuesto; y, el momento en que se deben computar los intereses de demora, no puede ser otro que el momento de ingreso inicial de la liquidación provisional puesto que, de otro modo, la Administración Municipal habría retenido durante años un ingreso sin que nunca hubiera existido el hecho imponible ni el devengo del impuesto, generándose un evidente enriquecimiento injusto.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " **a)** Se desestime íntegramente el recurso de casación interpuesto por la representación del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, confirmando el sentido del fallo contenido en la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Canarias de 26 de marzo de 2019 . **b)** Se realice una interpretación de la cuestión que reviste interés casacional en el sentido expresado en los apartados anteriores de este escrito de oposición, coincidente con la señalada en la Sentencia de instancia. **c)** De conformidad con el art. 93.4 de la Ley Jurisdiccional se realice pronunciamiento sobre las costas de este recurso, imponiendo las mismas a la Administración recurrente en casación".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 13 de noviembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 27 de abril de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Contenido de la sentencia impugnada. El debate.*

El conflicto tiene lugar en ejecución de sentencia judicial que reconoció el derecho de la entidad Llanos de Más Palomas, S.A. a la devolución de la cantidad de 390.561,28 euros abonada en concepto de ICIO, más los intereses devengados hasta la fecha de la devolución total, en concreto se reduce a determinar el cómputo de los intereses, esto es, el *dies a quo* de inicio del devengo de los intereses; las partes implicadas mantienen posturas discrepantes, la entidad referida considera que debe computarse desde la fecha en que ingresó la liquidación provisional, pues estamos ante un ingreso indebido, y la del Ayuntamiento recurrente considera que debe correr el devengo de los intereses desde la solicitud de devolución del impuesto.

La Sala enjuiciadora en apelación le da la razón a la mencionada sociedad anónima, acorde con pronunciamientos anteriores hechos sobre la materia. Interesa destacar algunas consideraciones recogidas en la misma:

"Razones de método nos imponen detenernos aquí fugazmente para efectuar una simple precisión: La suma ingresada no lo fue indebidamente, en cuanto no obedeció a liquidación provisional alguna (pese a la manifiesta impropiedad técnica de la expresión utilizada por el legislador), sino a la singular mecánica del



Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que faculta a los Ayuntamientos para, a través de las correspondientes Ordenanzas, exigir, al momento de solicitar la licencia de obras, el pago de una suma cuya naturaleza fiscal, si no es discutible, debería serlo, en cuanto es un ingreso que se produce, no sólo sin que haya nacido obligación tributaria alguna, sino, además (en cuanto dicho nacimiento depende del cumplimiento de una condición futura e incierta) dicho pago se lleva a cabo, incluso, sin saber si esa obligación tributaria surgirá algún día, por lo que a ese desembolso -que nuestra Jurisprudencia dominante, como se verá, la desvincula del concepto legal de liquidación provisional, por encontrar una similitud muy superior a la indicada entre la figura que estudiamos con los pagos a cuenta- bien podría atribuírsele, siempre que no llegue a nacer la obligación tributaria, como una verdadero préstamo del interesado a la entidad local. En resumidas cuentas, la restitución de la cantidad ingresada no es sino la consecuencia lógica resultante de no haberse producido la condición de que dependía el nacimiento de la obligación tributaria".

Señala la sentencia de 26 de marzo de 2019 que:

"La doctrina, tanto científica como jurisprudencial, es unánime al considerar que "esta especie de "devengo adelantado" que tiene lugar en el ICIO constituye únicamente, desde un punto de vista jurídico, un ingreso a cuenta o un adelantamiento del pago, pero no determina el momento de nacimiento de la obligación".

Un dato se antoja necesario resaltar, fue la sociedad la que renunció a la licencia obtenida para llevar a cabo las obras autorizadas.

SEGUNDO.- *Criterios jurisprudenciales sobre la liquidación provisional y su devolución por inejecución.*

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en sentencias recientes, algunas de las cuales serán objeto de atención, sobre la estructura y diseño legal del ICIO, y más concretamente sobre la naturaleza y finalidad de la liquidación provisional, que en definitiva determinan su régimen jurídico y las consecuencias derivadas, entre las que se encuentra, claro está, el cómputo de los intereses en caso de devolución de la liquidación provisional. Advertir que lo poco habitual del procedimiento gestor ideado para la efectividad del ICIO, en consideración al modo habitual en el que se articulan en general los procedimientos de gestión, en modo alguno hace perder al gravamen que nos ocupa su naturaleza, ni cabe extenderle el régimen legalmente previsto para otras figuras o categorías ajenas a la concreta que analizamos, por más que posea características comunes con las mismas.

La Sentencia de 13 de diciembre de 2018, rec. cas. 3185/2017, aporta una visión bastante completa de la liquidación provisional dentro del procedimiento gestor, sus características principales y su verdadera naturaleza -añadimos las negritas de aquellos párrafos que consideramos más esclarecedores-. Se destaca que la liquidación provisional "desempeña un **papel necesario en la mecánica del impuesto**, deducido con evidencia de su configuración legal, que es exigido sucesivamente en dos actos diferentes: la liquidación provisional que, como regla general, se cuantifica en función del presupuesto facilitado por el propio interesado, siempre que cuente, dice la ley, con el control externo del visado colegial, en los casos en que sea necesario; y la liquidación definitiva, que no sólo es, obviamente, posterior, sino que se articula como modo de singularizar, para este impuesto municipal, la declaración general contenida, precisamente, en el artículo 101.1, párrafo segundo, de la LGT, cuando estatuye que "...la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento".

Sin perjuicio de la similitud de la liquidación provisional con las figuras de los ingresos a cuenta o pago adelantado, la liquidación provisional en el ICIO posee sustantividad propia que le dota de singularidad única, de modo que constituyendo un trámite dentro del procedimiento general tiene naturaleza de gravamen susceptible de impugnación independiente:

"Sin embargo, no estamos ante una mera infracción del procedimiento gestor del tributo, sino en presencia de una vulneración material y de más hondo calado: la liquidación provisional no puede ser revisada, corregida o enmendada, en perjuicio del sujeto pasivo, fuera de los casos taxativamente previstos en el régimen legal de gestión del impuesto, que define con precisión el ámbito y conceptos de la liquidación provisional y la definitiva. Dicho con otras palabras, no puede alterar los conceptos incluidos -bien o mal- en la liquidación provisional, añadiendo otros nuevos en la liquidación definitiva, debido aquí en exclusiva a un mero cambio de criterio jurídico.

5. Las denominaciones respectivas de las liquidaciones y el hecho de que la primera se practique a cuenta de la segunda, según ordena la ley, **nos puede llevar a la errónea conclusión** -que es el verdadero núcleo del problema ahora planteado- **de que la liquidación provisional fuera un mero acto-trámite de gestión, con efecto de recaudación anticipada de lo que definitivamente se cuantifique en el acto definitivo.**

No es así. **La liquidación provisional, pese a su equívoca denominación** -común a todas las que ejemplifica, sin ánimo exhaustivo, el artículo 101 TRLHL- **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 (pueden verse, a tal efecto, los artículos 102 y siguientes de la LGT, en relación con los concordantes de nuestra LJCA).

Partiendo de tal premisa, su calificación como acto definitivo -en el sentido de impugnabile-, pese a su confuso nombre, impide su revisión de oficio *in malam partem* por mero ajuste de las partidas o conceptos que se incluyen en la liquidación definitiva. Tal agravación no puede efectuarla la Administración si no se somete previamente a los rigurosos requisitos legales establecidos al efecto, cuando pretenda empeorar la situación jurídica del destinatario, como aquí sucede, en los artículos 217, 218 y concordantes de la Ley General Tributaria -LGT-.

Prueba de que la liquidación provisional es definitiva a efectos impugnatorios -ya que, entre otras razones, impone una carga económica a su destinatario- es que cabe la eventualidad de que sólo se pueda practicar mediante una previa comprobación o verificación, aun cuando no lo prevea formalmente la ley, lo que sucederá en aquellos casos en que el Ayuntamiento se vea privado de las dos fuentes alternativas de conocimiento de la realidad que le brinda el artículo 103.1 TRLHL: tal liquidación se practicará, conforme a la ley, bien a), en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo; o bien b) cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto".

La Sentencia de 25 de febrero de 2021, rec. cas. 4108/2019, incide sobre el diseño legal del ICIO, mostrando su singularidad y la función que está llamada a cumplir la liquidación provisional en la gestión del gravamen:

" 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.**

... 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".

La Sentencia de 4 de noviembre de 2020, rec. cas. 1869/2018, califica categóricamente la liquidación provisional como ingreso debido. Recordemos sus postulados en lo que ahora nos interesa:

"En el caso que se enjuicia estamos ante una liquidación provisional satisfecha en base a una licencia de obras, si bien posteriormente no se ejecutó la obra, caducando la licencia obtenida, por lo que **la mecánica del impuesto hace inferir que el ingreso realizado en concepto de liquidación provisional era un ingreso debido.**

Ahora bien, dada la falta de construcción de la obra y la caducidad de la licencia obtenida, **no se llegó a realizar el hecho imponible, procediendo la devolución del ingreso que como liquidación provisional se había satisfecho**, por lo que a los efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución debe estarse a lo previsto en el art 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria **para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.**

Dispone el referido precepto que el *dies a quo* del cómputo del plazo de cuatro años que establece el artículo inmediatamente anterior, debe situarse en el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse, entendiéndose la sentencia impugnada que toda vez que el Ayuntamiento no decretó de manera formal la caducidad de la licencia, el derecho a pedir la devolución de lo ingresado no había prescrito.

4. La Sala considera que el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para **solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO, en aquellos casos en que las obras no se han ejecutado por desistimiento del solicitante, debe ser aquel en que haya constancia expresa de la voluntad del solicitante de renunciar a la ejecución de la obra, o cuando el Ayuntamiento haya acordado formalmente la declaración de caducidad de la licencia.** Ello por las siguientes razones.

En primer término, cuando hay un acto expreso de desistimiento del interesado a la ejecución de la obra, o cuando el Ayuntamiento acuerda formalmente la declaración de la caducidad de la licencia de obras, implica que la obra amparada por ella no va a realizarse, por lo que el pago del tributo realizado en concepto de liquidación provisional, que inicialmente era un ingreso debido, se convierte en indebido al no poder realizarse el hecho imponible, iniciándose en tal fecha el cómputo del plazo de cuatro años para reclamar el ingreso indebido".

Por último, la Sentencia de 15 de febrero de 2021, rec. ca. 3220/19, sigue la línea anteriormente marcada por la jurisprudencia, entrando a distinguir a efectos de delimitar cuándo, siendo en general al liquidación provisional un ingreso debido, se considera que se trata de un supuesto de ingresos indebidos:

"Es sabido que la Ley General Tributaria distingue entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31, y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece que "la Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo"; y añade que "son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". **En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes.**

En cambio, el artículo 32.1 dispone que "la Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los infractores tributarios o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce, como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria.

5. Para el ayuntamiento de Yaiza, nos hallamos en el primer supuesto, pues la devolución es procedente "como consecuencia de la dinámica del impuesto", ya que el ingreso del ICIO fue debido en su momento, aunque se transformó en indebido por sentencia judicial.

La tesis no puede ser admitida.



El ingreso no ha resultado sobrevenidamente indebido por la dinámica del impuesto, sino porque la licencia que amparaba el tributo resultó ser nula de pleno derecho por contraria al ordenamiento urbanístico.

... A tenor de lo razonado, estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo sobre la que nos interroga el auto de admisión. Y lo hacemos en los siguientes términos:

En las circunstancias del caso, ha de reputarse indebido el ingreso efectuado en la liquidación provisional del ICIO, a efectos de su devolución, en aquellos supuestos en que las obras no se pueden realizar porque la licencia de edificación ha sido anulada judicialmente y se acordó la suspensión cautelar de su ejecutividad en el seno del proceso en el que se dictó la sentencia anulatoria correspondiente, de manera que deben computarse los intereses de demora en favor del contribuyente desde el ingreso del importe de dicha liquidación".

TERCERO.- Doctrina a fijar y su proyección sobre el caso enjuiciado.

De la doctrina jurisprudencial transcrita se colige sin dificultad que la liquidación provisional integrada dentro de la mecánica del ICIO, como elemento necesario para su gestión y cobro, con sustantividad formal y material propia, constituye un ingreso debido derivado de la aplicación del propio ICIO. La liquidación provisional se convierte en indebida y podrá solicitarse su devolución, cuando no pueda realizarse el hecho imponible bien por desistimiento del solicitante, constando expresamente la voluntad del solicitante de renunciar a la ejecución de la obra, bien al acordar formalmente el Ayuntamiento la declaración de caducidad de la licencia. Cuando el ingreso de la liquidación provisional no ha derivado sobrevenidamente a indebido por la propia dinámica del impuesto, sino porque la licencia que amparaba el tributo resulta ser nula de pleno derecho por contraria al ordenamiento urbanístico, es indebido desde su pago.

A la cuestión que dilucidarse cabe contestar, que debe reputarse indebido el ingreso efectuado en la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, a efectos de su devolución, en aquellos supuestos en que las obras no se llegan finalmente a ejecutar:

1. La liquidación provisional se convierte en indebida y podrá solicitarse su devolución, cuando no pueda realizarse el hecho imponible bien por desistimiento del solicitante, constando expresamente la voluntad del solicitante de renunciar a la ejecución de la obra, bien al acordar formalmente el Ayuntamiento la declaración de caducidad de la licencia. Computándose los intereses de demora cuando inste el contribuyente la devolución de lo ingresado.
2. La liquidación provisional es indebida cuando la licencia que amparaba el tributo resulta ser nula de pleno derecho por contraria al ordenamiento urbanístico. Computándose los intereses de demora desde el ingreso de la liquidación provisional.

Proyectada la anterior doctrina sobre el caso que nos ocupa, ha de convenirse que la liquidación provisional realizada fue un ingreso debido. Dado que la inexecución de la obra fue debido al propio desistimiento del contribuyente, desde el momento en que constaba formalmente la inexecución, dicho ingreso se reputa improcedente y tiene derecho el contribuyente a su devolución con el devengo de los intereses de demora. Lo que debe llevarnos a estimar la presente casación y, por contras, como jueces de la apelación confirmar el auto apelado y los actos administrativos de los que trae causa.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto, por lo que al recurso de casación se refiere.

A tenor del artículo 139 LJCA, dadas las dudas jurídicas existentes, no ha lugar a hacer pronunciamiento en costas en el recurso de apelación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto n.º 714/2020, interpuesto por Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra sentencia de fecha 26 de marzo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), dictada en el recurso de apelación n.º 342/2018, sentencia que se casa y anula.



3.- Desestimar el recurso de apelación interpuesto contra el auto de 30 de julio de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 4 de Las Palmas de Gran Canaria, desestimatorio del incidente de ejecución de títulos judiciales n.º 30/2018, dimanante del procedimiento ordinario n.º 257/2015, cuya confirmación procede por su bondad jurídica.

4.- No formular pronunciamiento sobre costas en el recurso de casación.

5.- No formular pronunciamiento sobre costas en el recurso de apelación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ