



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



El Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de... solicita, mediante escrito de 8 de febrero y registro de entrada en Diputación el día 13 del mismo mes, la emisión de un Informe por parte del Departamento de Asistencia a Municipios, en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras (ICIO) formulada por una determinada entidad mercantil, la contestación del Ayuntamiento desestimando dicha petición, por considerarla prescrita, y el consiguiente recurso de reposición planteado contra la resolución desestimatoria anterior.

Con dicha finalidad, se nos remite una copia de la solicitud de devolución presentada por la citada mercantil, así como, de la resolución desestimatoria adoptada por la Alcaldía y notificada a la expresada mercantil, y del recurso de reposición planteado por ésta contra dicha resolución.

Pues bien, con tales antecedentes, una vez leído y analizado el contenido de los diversos documentos facilitados por el Ayuntamiento, y consultada, asimismo, la legislación que consideramos de aplicación al caso, que en su momento se citará, se procede a emitir el siguiente,

**INFORME**

**PRIMERO**

Antes de entrar en el fondo del asunto, lo primero que debemos señalar es que la cuestión planteada, esto es, determinar la verdadera naturaleza de la liquidación provisional practicada en concepto de ICIO y su grado de autonomía respecto de la liquidación definitiva posterior, en aquellos casos en que las obras no llegan ni siquiera a iniciarse y, por tanto, no llega a producirse el supuesto de hecho que determina la realización del hecho imponible, no es pacífico en absoluto, ni entre la doctrina administrativa, ni en el ámbito de la jurisprudencia.

En el caso sometido a nuestra consideración, el Ayuntamiento desestima la solicitud de devolución de la cantidad ingresada en concepto de liquidación provisional del ICIO, tras la oportuna concesión de la licencia de obras, por entender que la entidad



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



mercantil beneficiaria de la licencia habría dejado transcurrir el plazo de los cuatro años inicialmente previsto en el artículo 66, letra c), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante), para poder solicitar *“las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y (...)”*.

La mercantil interesada en la devolución alega, por su parte, en el recurso de reposición que *“en el caso presente ni llegó a devengarse el impuesto, ni mucho menos a generarse el hecho imponible, que en este tributo y supuesto sería la realización de la construcción”*; razón por la cual considera que *“procedería la devolución de los ingresos que en concepto de liquidación provisional se hubieran satisfecho en el pasado”*. A cuyo efecto invoca, en apoyo de su tesis, el fallo de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 27 de febrero de 2002, que reproduce en parte en su escrito de recurso, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 6 de mayo de 2009, que se limita a citar.

Pues bien, vistos los argumentos o, mejor aún, las afirmaciones realizadas por la parte recurrente en su escrito de recurso – pues, dada la endeblez de aquellos y el escaso desarrollo argumental de la tesis mantenida en el mismo, en ningún caso podría hablarse de verdaderos argumentos –, y tras leer las Sentencias citadas en apoyo de su tesis favorable a la devolución solicitada, que, efectivamente, parecen inclinarse por admitir el derecho a la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional del ICIO, en aquellos casos en que ni llega a devengarse el impuesto ni se produce el hecho imponible, aunque sin mayores argumentos, sin embargo, no podemos por menos que anticipar nuestra opinión contraria a dichas tesis, en base a las razones que expondremos en los puntos siguientes del presente Informe.

El supuesto de hecho sometido a nuestra consideración aparece definido por la solicitud de devolución de una liquidación provisional ingresada en concepto de ICIO, tras la concesión de la preceptiva licencia para la ejecución de unas obras que, posteriormente, no llegan a iniciarse, produciéndose además la renuncia expresa a su ejecución por parte del titular de la licencia, una vez transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido para el ejercicio del derecho a solicitar la devolución, computado éste desde el ingreso de la deuda hasta el momento de presentación de la renuncia.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



**SEGUNDO**

A nuestro juicio, dos son los problemas que deberemos afrontar al abordar el supuesto descrito en el punto anterior. En primer lugar, la determinación de la naturaleza de la liquidación provisional practicada en su día por el Ayuntamiento en concepto de ICIO, considerada ésta en sí misma y en su relación con la posterior liquidación definitiva que, de haberse iniciado la realización de las obras, debería practicarse tras la conclusión de éstas. Y, en segundo lugar, la decisión sobre el concreto régimen de prescripción aplicable al caso, para, una vez establecido éste, determinar la fijación del momento preciso o *dies a quo* a partir del cual podría comenzar a contarse el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso realizado, tras la liquidación provisional efectuada en el ámbito del referido tributo.

No obstante, antes de entrar en el fondo del asunto, es oportuno recordar cuál es el fundamento de la institución de la prescripción, que no es otro que el de hacer posible el principio de seguridad jurídica, a partir del establecimiento de una limitación temporal para el ejercicio de determinadas acciones o derechos reconocidos legalmente, de tal forma que si éstos no llegaran a ejercitarse, en el plazo señalado al efecto, perderían su eficacia, desapareciendo con ella definitivamente la posibilidad de hacerlos valer. De ahí que el reconocimiento y aplicación del instituto de la prescripción sea incompatible con la existencia de derechos de vigencia indefinida o, lo que es peor, sometidos indefinidamente a la exclusiva voluntad o arbitrio unilateral de quienes los detentan. Es lo que sucede, precisamente, cuando, adquirido el derecho a la ejecución de unas obras determinadas, tras la concesión de la oportuna licencia, no se ejercita aquél en el plazo establecido al efecto, lo que produce su caducidad y la prescripción de otros posibles derechos unidos al anterior, como sucede en el presente caso con el derecho a solicitar la devolución de la cantidad ingresada a cuenta en concepto de liquidación provisional del ICIO.

Entrando ya en el estudio de los problemas apuntados al principio, cabe empezar recordando que la liquidación provisional practicada en aplicación del ICIO es



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



una obligación tributaria del tipo de las previstas en el artículo 23<sup>1</sup> de la LGT, según el cual, los obligados a su ingreso deben satisfacer a la respectiva Administración tributaria una determinada cantidad a cuenta de una obligación tributaria principal. En dicho contexto legal y, según el párrafo segundo del citado precepto, el ingreso a cuenta constituiría una obligación de carácter autónomo respecto de la principal, hasta el punto que, las cantidades ingresadas o soportadas en concepto de liquidación provisional del ICIO serían, en principio, cantidades debidas, cuya hipotética devolución quedaría remitida, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.1<sup>2</sup> de la citada LGT, a la normativa propia de cada tributo, que el siguiente apartado 2, identifica con *“las [devoluciones] correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”*.

Por tanto, y teniendo en cuenta el juego coordinado de ambos preceptos legales, el ingreso realizado en su día en pago de la liquidación provisional del ICIO, lo habría sido en cumplimiento de una obligación tributaria distinta y autónoma de la principal, que, pese a no haberse producido aún el supuesto de hecho determinante del nacimiento del hecho imponible, ni llegado tan siquiera el momento de devengo del impuesto, de acuerdo con la definición que de ambos elementos del tributo establecen, respectivamente, los artículos 100.1<sup>3</sup> y 102.4<sup>4</sup> del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5

---

<sup>1</sup> **Artículo 23. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.**

*1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.*

*Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.*

<sup>2</sup> **Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.**

*1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.*

*Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.*

<sup>3</sup> **Artículo 100. Naturaleza y hecho imponible.**

*1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.*

<sup>4</sup> **Artículo 102. Base imponible, cuota y devengo.**

*4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.*



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL, en adelante), nos obligaría a tener que calificar dicho ingreso como debido y a buscar, por tanto, en la normativa del propio tributo las reglas que disciplinan su posible devolución, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 31.1, párrafo segundo, de la LGT.

El problema es que consultado el régimen legal del ICIO, éste no contempla plazo alguno para la devolución de las cantidades ingresadas a cuenta en concepto de liquidación provisional, cuando, como en el presente caso, las obras no llegan finalmente a ejecutarse. El único supuesto de devolución contemplado por el artículo 103.1, párrafo segundo, de la LRHL, se refiere al reintegro de las diferencias ingresadas de más cuando, una vez finalizadas las obras y conocido el coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento practica la liquidación definitiva ajustando a la baja el importe inicialmente liquidado y satisfecho por el sujeto pasivo. De forma que, en defecto de plazo, como dice el artículo 67.1 de la LGT, habría de estarse al momento en que dicha devolución pudo solicitarse, cuya problemática abordaremos en el punto siguiente.

Por otra parte, otorgada la licencia de obras y realizado el ingreso a cuenta que salda la liquidación provisional del ICIO, como las obras que motivaron la citada liquidación no llegan, finalmente, a realizarse y, por tanto, no llega a producirse tampoco la realización del hecho imponible del impuesto, cabría considerar también que el referido ingreso, inicialmente debido, podría haberse convertido por el transcurso del tiempo y de las circunstancias concurrentes en el caso en un ingreso sin causa y de naturaleza indebida. En tal caso, resultaría de aplicación el régimen establecido para la devolución de dicho tipo de ingresos, que, como vamos a ver en el punto siguiente, resuelve el problema principal relativo al cómputo del plazo de la prescripción.

### **TERCERO**

Así pues, apuntados los posibles regímenes de prescripción aplicables al caso, tanto si se trate de un ingreso debido como de un ingreso sin causa y, por tanto, indebido, la cuestión fundamental a revolver ahora es la fijación del momento preciso o *dies a quo* a partir del cual podría comenzar a contarse el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso a cuenta realizado en su día. En ambos



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



casos, el plazo de prescripción es el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT, que, en su letra c), dice que prescribirá a los cuatro años *“el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de las normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y (...)”*. Sin embargo, no podemos decir lo mismo respecto de la fijación del *dies a quo* a partir del cual podría comenzar a contarse el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución.

A este respecto, el artículo 67.1 de la LGT, dedicado a regular el cómputo de los plazos de prescripción de los diferentes supuestos regulados en el artículo 66 anterior, establece que, en el caso contemplado en su letra c), el cómputo del plazo de prescripción comenzará a contarse *“desde 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”*; añadiendo, a continuación, el citado precepto legal que el cómputo del plazo para solicitar la devolución de los ingresos indebidos se contará *“desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo”*.

Tratándose del ICIO, su régimen legal no contempla, como hemos visto en el punto anterior, plazo alguno para la devolución de cantidades ingresadas a cuenta, en concepto de liquidación provisional, y por la autorización de obras que, finalmente, no llegan a ejecutarse. Ya vimos como el único supuesto de devolución contemplado por el artículo 103.1, párrafo segundo, de la LRHL, se refiere al reintegro de la diferencia ingresada de más cuando, una vez finalizadas las obras y conocido el coste real y efectivo de las mismas, a través de la oportuna comprobación administrativa y practicada la correspondiente liquidación definitiva, el Ayuntamiento ajusta a la baja el importe inicialmente liquidado y satisfecho por el sujeto pasivo. De forma que, en defecto de plazo, como dice el artículo 67.1 de la LGT, habría de estarse al momento en que dicha devolución pudo solicitarse.

Ahora bien, llegados a este punto el problema estriba en saber en qué momento pudo solicitarse la devolución. En el supuesto objeto del presente Informe, los titulares de la licencia de obras han decidido no llevar a cabo las obras y así lo manifiestan de



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



forma expresa al Ayuntamiento, en su escrito de 21 de noviembre pasado, en el que solicitan también la devolución del importe ingresado a cuenta en concepto de ICIO con fecha 20 de octubre de 2007. Luego, desde esta perspectiva, ése debe ser el momento a partir del cual podía ya solicitarse la devolución, sin perjuicio, en este caso, de la prescripción de la acción, al haber transcurrido más de cuatro años desde la fecha del ingreso hasta la formulación de la solicitud de su devolución.

De no haberse renunciado expresamente a la ejecución de las obras, otros posibles momentos a considerar para la determinación del *dies a quo* a partir del cual poder solicitar la devolución del ingreso realizado en su día, pudieron haber sido el momento de caducidad de la licencia de obras o el transcurso del plazo establecido para la iniciación de éstas, pues, ni en un caso ni en el otro, podían ya iniciarse aquéllas sin un nuevo pronunciamiento del Ayuntamiento. De forma que, desde el día siguiente a cualquiera de los momentos indicados, hubiera sido posible solicitar también la devolución de la cantidad ingresada. Ahora bien, efectuada la renuncia expresa a los derechos concedidos a través de la licencia de obras, creemos que ni uno ni otro momento tienen ya virtualidad en el presente caso.

Por otra parte, contemplada la cuestión desde la perspectiva del régimen establecido para la devolución de los ingresos indebidos, conforme a la hipótesis apuntada más arriba, el plazo a partir del cual podría solicitarse la devolución del ingreso en este caso sería a partir del día siguiente a aquél en que se realizó el referido ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

Por todo ello, tanto en un caso como en otro, el inicio del cómputo de la prescripción o *dies a quo* del derecho a solicitar la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional del ICIO, comienza a contar, a nuestro juicio, desde el día siguiente a la realización del ingreso. De forma que, tanto si se atiende a la renuncia expresa de los titulares de la licencia, como si llegara a considerarse el ingreso realizado como indebido, transcurridos cuatro años desde dicho ingreso, como ocurre en el presente caso, el derecho a solicitar la devolución del ingreso a cuenta realizado en concepto de liquidación provisional del ICIO habría prescrito, fundamentalmente,



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL  
DE  
TOLEDO**

**ASISTENCIA A MUNICIPIOS**

Núm. R. E. L. 0245000



porque con el pago de dicha liquidación provisional se cumple una obligación tributaria autónoma e independiente de la obligación principal.

Es cuanto me corresponde informar al respecto, advirtiéndolo expresamente a los destinatarios del presente Informe que las opiniones vertidas en el mismo se someten a cualesquiera otras mejor fundadas en derecho, ya que no pretenden, en modo alguno, sustituir o suplir el contenido de aquellos otros Informes que se hayan podido solicitar o que preceptivamente deban emitirse para la válida adopción de los acuerdos.

Toledo, 22 de febrero de 2012