



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



La Alcaldesa-Presidenta del Ayuntamiento de..., mediante escrito de fecha 12 de julio pasado y registro de entrada en Diputación el siguiente día 13, solicita del Departamento de Asistencia a Municipios la emisión de un Informe jurídico que, en relación con la solicitud de devolución del ingreso realizado por una empresa de construcción en concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO, en adelante), y tras haber renunciado ésta expresamente a la licencia de obras otorgada, determine el *dies a quo* a partir del cual podría considerarse iniciado el transcurso del plazo prescriptorio a los efectos de poder solicitar o no la referida devolución, conforme a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

Con dicha finalidad, la Sra. Alcaldesa nos remite copia de una serie de documentos, que hemos de considerar formaban parte del expediente de licencia de obras otorgada por Decreto de la Alcaldía, de fecha 4 de marzo de 2008, así como, de la liquidación e ingreso, tanto del ICIO como de la tasa, efectuado éste último con fecha 1 de abril de 2008, además de la solicitud formulada por el representante de la empresa, de fecha 18 de junio de 2012, en la que tras renunciar expresamente a la Licencia de Obras concedida solicita la anulación de las liquidaciones tributarias efectuadas por el Ayuntamiento en su día e implícitamente, por tanto, la devolución de lo pagado.

Pues bien, con tales antecedentes y a la vista de los documentos remitidos, una vez estudiado y analizado su contenido, así como, la legislación y jurisprudencia que consideramos de aplicación al caso, que, en su momento, se citará, se procede a emitir el siguiente,

INFORME

PRIMERO

Dejando al margen, en aras a una mayor celeridad en la respuesta urgente demandada por el Ayuntamiento, las diferentes y controvertidas cuestiones derivadas



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



de la actual regulación legal del expresado ICIO, recogida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL, en adelante), nos vamos a centrar en la concreta cuestión planteada por aquél, esto es, la determinación del *dies a quo* a partir del cual debería iniciarse el cómputo del plazo de la posible prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso efectuado en concepto de “*liquidación provisional a cuenta*” del referido impuesto, una vez que por parte del interesado se ha producido la renuncia expresa a la Licencia de Obras concedida y, por tanto, a la ejecución de las obras.

Lo primero que hay que decir es que el tema planteado no es en absoluto pacífico, pues, a expensas de lo que, en su día, pueda decir el Tribunal Supremo, la único cierto por el momento es que los diferentes Tribunales Superiores de Justicia que se han pronunciado sobre el asunto lo han hecho de maneras muy diferentes. En este sentido, cabe citar, entre otras, las siguientes sentencias:

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 16 de junio de 2009, según la cual, el *dies a quo* a tener en cuenta para el cómputo del plazo de prescripción sería **la fecha de realización del ingreso**. El Tribunal en cuestión rechaza la tesis mantenida por el juzgador de instancia, que, pese a estimar improcedente la devolución, había apoyado su decisión en el hecho de que había transcurrido el plazo de prescripción, pero utilizando como *dies a quo* el día en que las obras debieron haber concluido. El Tribunal argumenta que de aplicar el criterio del juzgador de instancia se dejaría en manos de la parte determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción, con la falta de rigor y seguridad jurídica que esto conllevaría.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 14 de abril de 2009, según la cual, el inicio del plazo de prescripción o *dies a quo* deberá contarse, no desde la fecha en que se realizó el ingreso, sino **desde la fecha de notificación de la resolución municipal declarando la caducidad de la obra (sic)**, pues solo desde ese momento podría el interesado solicitar la devolución de lo pagado indebidamente.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 19 de diciembre de 2011, según la cual, el *dies a quo* a tener en cuenta para el cómputo del



DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



plazo de prescripción sería la fecha **en que se comunica al Ayuntamiento la intención de no ejecutar las obras.**

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 6 de mayo de 2009, según la cual, concurriendo el dato fundamental de inejecución de las obras y la ausencia de declaración de caducidad de la licencia concedida por el Ayuntamiento, **ni siquiera cabría hablar de la aplicación del instituto de la prescripción.**

Las diferentes opiniones mantenidas por los Tribunales Superiores en las referidas sentencias corrobora nuestro aserto anterior en el sentido de que la cuestión no es en absoluto pacífica, poniendo de manifiesto, al mismo tiempo, la dificultad de la labor de determinación del *dies a quo* o día de inicio del cómputo del plazo durante el cual el sujeto inicialmente obligado podría solicitar la devolución del ingreso realizado, por considerar que no habría transcurrido aún el plazo de los cuatro años establecido en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante), que establece un límite temporal o de prescripción para el ejercicio de los derechos en él indicados.

SEGUNDO

Las reseñadas diferencias de criterio en torno a la cuestión planteada tienen su origen en la deficiente regulación legal del ICIO establecida a través de los artículos 100 a 103 del TRLRHL y, en especial, en la establecida en el párrafo segundo de su artículo 103.1, en el que, tras ordenar a la Administración que se practique una *“liquidación provisional a cuenta”* en los supuestos de hecho en él acogidos, a continuación, solo se refiere a la posible devolución de los ingresos realizados en dicho concepto *“una vez finalizada la construcción, instalación u obra”*, sin mencionar para nada la posibilidad de tener que devolver el ingreso realizado en concepto de *“liquidación provisional a cuenta”*, en el caso de que la construcción, instalación u obra finalmente no llegara a realizarse. Por eso, antes de dar nuestra opinión sobre el concreto asunto objeto de consulta, vamos a abordar una serie de cuestiones esenciales con el fin de facilitar el entendimiento de nuestra posterior respuesta.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



En primer lugar, estaría la cuestión relativa a la naturaleza de la denominada “*liquidación provisional a cuenta*” mencionada en el artículo 103.1¹ del TRLRHL, cuya determinación es una más de las muchas cuestiones polémicas existentes en el ámbito de la regulación legal del ICIO. A este respecto, conviene empezar señalando la incorrección de utilizar la expresión “*liquidación*” para referirse a un acto de gestión tributaria que, dado su carácter de “*ingreso a cuenta*”, debería haberse diferenciado de la posterior “*liquidación definitiva*” u obligación tributaria principal que nace con la realización del hecho imponible. A esta misma conclusión debió llegar el legislador cuando en 1998, a través del artículo 18.28 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificó el antiguo artículo 104.1 de la Ley 39/1988 para añadir a la expresión “*liquidación provisional*” el calificativo de “*a cuenta*”, que sigue figurando hoy en el correlativo artículo 103.1 del actual TRLRHL.

Pues bien, señalada la incorrección terminológica de la denominada “*liquidación provisional*” utilizada por el TRLRHL para referirse a lo que, en sentido estricto, no pasa de ser un “*ingreso a cuenta*” o modalidad específica de obligación tributaria, distinta y autónoma de la obligación tributaria principal, constituida por la “*liquidación definitiva*” que habrá de practicarse, en su caso, tras la finalización de las obras, no nos queda más remedio que admitir, conforme a lo dispuesto expresamente en el artículo 23² de la

¹ **Artículo 103. Gestión tributaria del impuesto. Bonificaciones potestativas.**

1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

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.

b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y 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.

² **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.



DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



LGT, que el ingreso realizado en su día en concepto de *liquidación provisional* del ICIO es un *ingreso a cuenta* derivado del cumplimiento de una obligación tributaria debida y exigida por las normas reguladoras del tributo, cuya naturaleza sería distinta y autónoma de la principal, es decir, con entidad propia, de forma que, en el supuesto de que finalmente no llegaran a ejecutarse las obras, como es el caso, y dada la ausencia de una regulación específica establecida al efecto en las mencionadas normas, la solicitud de devolución del importe ingresado debería tratarse conforme a los preceptos legales de la legislación tributaria general, y sin tener en cuenta el resultado obtenido tras el hipotético caso de que hubiera de practicarse la *“liquidación definitiva”*.

De esta forma llegaríamos a la segunda de las cuestiones apuntadas con anterioridad, que tiene que ver con el mecanismo de las devoluciones de ingresos y la normativa aplicable a las mismas. En este sentido, como ya hemos dicho, el importe de lo pagado en concepto de *liquidación provisional a cuenta* sería una cantidad debida en su momento, así como, legalmente exigible, cuya devolución habrá de sujetarse a lo establecido en el artículo 31.1³ de la LGT, es decir, *“de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo”*. Ahora bien, el problema es que la normativa del ICIO carece de previsión alguna respecto de la forma o mecanismo de devolución de la referida *liquidación provisional*, por lo que, en ausencia de norma específica a la que acogernos, deberemos acudir a la regulación de las devoluciones de ingresos establecida, con carácter general, en la legislación tributaria y, más concretamente, al régimen legal de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de las cantidades resultantes de la aplicación de los distintitos tributos que, recogida en el artículo 66, letra c), de la LGT, dice así: *“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (...)”*.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la Ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

³ **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.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



A partir de la limitación temporal del expresado derecho, el paso siguiente nos llevaría directamente a tener que precisar el cómputo del indicado plazo de prescripción de cuatro años y, más concretamente, el inicio del mismo, que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente 67.1 del citado texto legal, quedaría determinado por la aplicación de alguna de las reglas en él recogidas, que literalmente dicen lo siguiente: *“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: (...) En el caso c), 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; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o (...)”*.

Vemos, pues, que la fijación del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso realizado en su día, en concepto de *liquidación provisional a cuenta*, admite varias soluciones. Las cuales pasamos a analizar desde la perspectiva de la aplicación al ICIO de la regulación legal general de las devoluciones de ingresos.

La primera opción señalada en el citado artículo 67.1, regla tercera, es la del día siguiente a aquél *“en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo”*. Pero, ya hemos visto, cómo la referida normativa del ICIO solo contempla el mecanismo de la devolución a partir del momento en que finalizan las construcciones, instalaciones u obras, sin mencionar para nada el tratamiento que deba darse al *ingreso a cuenta* realizado en el ámbito de su gestión, una vez acreditada la inejecución de las citadas construcciones, instalaciones u obras. Por tanto, omitida por la normativa del propio tributo la fijación de un plazo determinado, para la fijación de éste debemos acudir a la segunda de las opciones establecidas en el citado precepto, que fija como inicio de la prescripción *“el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse”*. Lo que nos lleva a preguntarnos en qué momento pudo solicitarse la devolución, o lo que es igual, la necesidad de fijar el *dies a quo* a partir del cual ha de comenzar a contarse el plazo de prescripción del derecho a solicitarla, de forma tal, que, tanto el interesado como el propio Ayuntamiento, sepan con la mayor certeza posible a qué atenerse.



**DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO**

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



De entrada, es evidente que el interesado podría solicitar la devolución de lo ingresado en concepto de *liquidación provisional* del ICIO en el momento que decidiera no ejecutar la construcción, instalación u obra o no continuar con la realización de la ya iniciada. Ahora bien, el interesado no dispone de la expresada facultad de disposición de forma indefinida, sino que, en virtud del instituto de la prescripción, cuyo objeto es precisamente el de limitar en el tiempo el ejercicio de determinadas acciones o derechos, si la referida decisión no llegara a adoptarse en un plazo determinado, el ejercicio del derecho a solicitar la devolución perdería eficacia y desaparecería definitivamente del mundo jurídico, pues, por evidentes motivos de seguridad jurídica, el ordenamiento tributario no puede admitir la existencia de acciones o derechos de vigencia indefinida y, mucho menos, si éstos quedan supeditados o dependen exclusivamente de la voluntad de una de las partes. Por eso y por la necesidad de dotar del mayor grado de seguridad posible a la determinación de la fecha de inicio del cómputo de la prescripción, no puede acogerse, a nuestro juicio, la interpretación de que el sujeto inicialmente obligado pueda solicitar la devolución de su ingreso desde el momento en el que decide no ejecutar o paralizar las construcciones, instalaciones u obras ya iniciadas.

En este punto, hay quien ha echado mano de pretendidas circunstancias objetivas o de carácter exclusivamente urbanístico, como puede ser el régimen legal de las licencias de obras o de su caducidad, cuyos argumentos hemos visto cómo eran utilizados en algunos de los pronunciamientos jurisprudenciales citados con anterioridad. A nuestro juicio, sin embargo, las llamadas circunstancias urbanísticas, como puede ser la exigencia de la declaración expresa por parte del Ayuntamiento de la caducidad de la licencia de obras otorgada inicialmente, deben quedarse al margen del mecanismo de la devolución, por ser ajenas, en principio, a lo que en sí es la configuración legal del ICIO, ya que, como declara el artículo 102.4 del TRLRHL, no podemos olvidar que el impuesto se devenga *“aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia”*.

Así pues, descartada la opción de que el interesado pueda solicitar la devolución del ingreso realizado, en concepto de *liquidación provisional* del ICIO, desde el día siguiente a aquél en el que decide no ejecutar o continuar con las obras ya iniciadas, o



DIPUTACIÓN PROVINCIAL
DE
TOLEDO

ASISTENCIA A MUNICIPIOS

Núm. R. E. L. 0245000



desde el día siguiente a aquél en que se notifique la resolución municipal declarando la caducidad de la licencia de obras, solo nos quedaría, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 67.1, regla tercera, una fecha o *dies a quo* a tener en cuenta para el cómputo del plazo de prescripción de cuatro años establecido con carácter general, que sería “el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido”.

En definitiva, por tanto, en base a los argumentos que anteceden, y sin perjuicio de la interpretación que en el futuro pudiera realizar al respecto el Tribunal Supremo, nuestra conclusión es que **habría prescrito el derecho a la devolución** ejercitado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria que, en forma de *liquidación provisional a cuenta* del ICIO, había exigido en su día a aquél el Ayuntamiento de..., al haber transcurrido más de cuatro años, a contar desde el día siguiente a la realización del ingreso, con fecha 1 de abril de 2008, y hasta el día de presentación en el Ayuntamiento de la correspondiente solicitud de devolución, con fecha 20 de junio de 2012.

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, 6 de agosto de 2012