Roj: **STS 2346/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2346**

Id Cendoj: **28079130022021100242**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **09/06/2021**
Nº de Recurso: **2252/2020**
Nº de Resolución: **817/2021**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 1639/2019,**
ATS 7911/2020,
STS 2346/2021

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 817/2021

Fecha de sentencia: 09/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2252/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/06/2021

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.: 2252/2020

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. 817/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de junio 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 2252/2020, interpuesto por PROMOCIONES EL PEDRAZO S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales Dª. Matilde Marín Pérez, bajo la dirección letrada de Dº. Pablo González Padrón, contra la sentencia de 7 de marzo de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), desestimatoria del recurso de apelación nº. 64/2018 formulado frente al auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 1 de Las Palmas de Gran Canaria, de 19 de diciembre de 2017, que declaró ejecutada la sentencia de 21 de noviembre de 2016 dictada en el procedimiento ordinario 250/2015, relacionado con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), y ordenó el archivo de la pieza de ejecución.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación nº. 64/2018, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), con fecha 7 de marzo de 2019, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " FALLO.- Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Dª. Elena Henriquez Guimerá, en nombre y representación de la entidad mercantil PROMOCIONES EL PEDRAZO S.A.U. contra el Auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo no Uno de los de Las Palmas de Gran Canaria, mencionado en el Antecedente Primero, la cual confirmamos.- Sin hacer pronunciamiento sobre las costas de la apelación".

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación*.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales Dª. Matilde Marín Pérez, en nombre y representación de PROMOCIONES EL PEDRAZO, S.A.U., se presentó escrito con fecha 2 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 17 de febrero de 2020, 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 PROMOCIONES EL PEDRAZO S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales Dª. Matilde Marín Pérez, bajo la dirección letrada de Dº. Pablo González Padrón, y como parte recurrida el Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

TERCERO.- *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 1 de octubre 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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, la procuradora Dª. Matilde Marín Pérez, en nombre y representación de PROMOCIONES EL PEDRAZO, S.A.U., por medio de escrito presentado el 26 de noviembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El 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 y los artículos 31.2 y 32.2 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.- El artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el art. 81 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y los arts. 100.1 y 102.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La recurrente manifiesta que, no habiéndose realizado obras de ninguna clase e índole en la parcela en cuestión, no llegó nunca 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, siendo en todo caso, procedente la devolución íntegra del importe ingresado en dicho concepto, tal y como reconoció la Sentencia de instancia en los Autos principales, con los intereses computados desde la fecha del ingreso a cuenta, puesto que de otro modo, la Administración habría disfrutado de la cantidad por el plazo que media entre el abono a cuenta del ICIO y la solicitud de devolución -casi diez años- o, *a sensu contrario*, la recurrente no habría dispuesto de esa cantidad, cuando atendiendo a la naturaleza del ICIO y de dicha liquidación provisional, el hecho imponible y el devengo nunca se han producido y, por ende, el ingreso nunca fue debido desde la perspectiva de la obligación tributaria ordinaria. Por ello, entiende que la sentencia recurrida infringe los citados preceptos y la doctrina jurisprudencial que determinan la naturaleza del ICIO y la mecánica de su cobro. 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 21 de julio de 2017- 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 ICI., 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 de 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 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 7 de marzo de 2019, 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 64/2018 interpuesto contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 1 de Las Palmas, dictada en la ejecución nº. 22/2017 de la sentencia dictada en el RCA nº. 250/2015.

c) Se resuelva el litigio dentro de los términos en que ha sido plantado el debate y, en definitiva, se estime la solicitud realizada por esta parte de conformidad con el Suplico de los escritos presentados en la instancia y del recurso de apelación del que se deriva al Sentencia objeto de este recurso es decir, reconociendo que la liquidación total de los intereses a la que tiene derecho mi mandante en ejecución de los pronunciamientos judiciales dictados en el proceso de instancia es de 237.852,20 €, calculados desde la fecha de su ingreso el 15 de enero de 2003 y ordenando, por tanto, a la Administración -Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana- a abonar a mi mandante la cantidad de 168.909,03 € en concepto de resto de intereses devengados y no abonados en ejecución de Sentencia, según el cálculo obrante en Autos y que se ha incluido en el presente escrito.

d) No se realice pronunciamiento sobre las costas procesales de la instancia y se impongan las referidas a este recurso de casación a las partes que se opongan al mismo en aplicación el art. 93.4 de la citada Ley".

Por su parte, la Letrada de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, por medio de escrito presentado con fecha 21 de enero de 2021, formuló oposición al recurso de casación, manifestando 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. Manifiesta su conformidad con la sentencia recurrida que, atiende a la interpretación mayoritaria de los TSJ en materia del momento del devengo de los intereses legales por devolución de la liquidación provisional del ICIO, que sostienen que debe ser a partir de la fecha de la petición de devolución y no desde el momento del ingreso, conclusión que alcanza al considerar que la liquidación provisional del ICIO es un ingreso debido, conforme a la interpretación unánime del Tribunal Supremo sobre esta cuestión. Así pues, los intereses deben calcularse desde que se produce la renuncia a la licencia y se solicita la devolución del impuesto, puesto que entiende que es desde ese momento, cuando el ingreso provisional y a cuenta se convierte en indebido.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "a) se desestime íntegramente el recurso , confirmando el sentido del fallo contenido en la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Canarias de 07 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 entidad recurrente en casación".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 22 de enero de 2021, 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 8 de junio de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Antecedentes jurisprudenciales.*

Este Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre la misma cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión del presente recurso de casación.

Las partes ya advierten en sus escritos rectores de la pendencia del recurso de casación 714/2020, y señalan que las cuestiones con interés casacional objetivo son las mismas, incluso que una de las partes es la misma, aún ocupando distinta posición procesal en cada uno de los recursos de casación, también resaltan como del mismo Tribunal sentenciador han recibido, sin justificar el cambio de criterio, distintas respuestas a la misma cuestión, poniendo en evidencia la contradicción existente entre la sentencia del presente recurso de casación de 7 de marzo de 2019, con la recaída en la instancia en el procedimiento ordinario que dio lugar al citado recurso de casación 714/2010, sentencia de 26 de marzo de 2019. Pues, bien en el recurso de casación

714/2020 ha recaído sentencia de fecha 28 de abril de 2021, que da respuesta a la cuestión a dilucidar y cuya proyección al caso que nos ocupa ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación.

Por seguridad jurídica y coherencia con lo resuelto baste para solventar el presente recurso de casación remitirnos, en lo que ahora interesa, a lo dicho en la citada sentencia, en la misma se hacía referencia a recientes sentencias de este Tribunal recaída a propósito de dilucidar la naturaleza del ICIO y el alcance de la liquidación provisional.

En la Sentencia de 13 de diciembre de 2018, rec. cas. 3185/2017, se analiza en el ICIO la liquidación provisional dentro del procedimiento gestor, sus características principales y su verdadera naturaleza, se afirmaba que desempeña un papel necesario en la mecánica del impuesto, con 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, no constituye un mero acto-trámite de gestión, con efecto de recaudación anticipada de lo que definitivamente se cuantifique en el acto definitivo, sino que es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, incorpora un acto de gravamen.

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 se le encomienda legalmente a la liquidación provisional en la gestión del gravamen. La liquidación provisional se gira 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, con una finalidad claramente recaudatoria, Se dice que esperar a la finalización de la obra incidiría negativamente sobre la tesorería municipal, produciéndose con el ICIO 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.

De forma categórica se muestra la Sentencia de 4 de noviembre de 2020, rec. cas. 1869/2018, al calificar la liquidación provisional como ingreso debido, infiriéndose de la mecánica del impuesto que el ingreso realizado en concepto de liquidación provisional era un ingreso debido y que en aquellos casos en que las obras no se han ejecutado por desistimiento del solicitante, el dies a quo 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, puesto que ello 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, en la Sentencia de 15 de febrero de 2021, rec. ca. 3220/19, se distingue 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, en concreto cuanto 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.

Con el citado material se fijó la siguiente doctrina: "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 a dilucidar 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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".

Al igual que ocurría en el supuesto de hecho a enjuiciar en la sentencia de 28 de abril de 2021, también dentro de un incidente de ejecución de sentencia en el que se dicta resolución para liquidar los intereses a devolver - Auto de 19 de diciembre de 2017, declarando ejecutada la Sentencia y archivando el procedimiento de ejecución-, como es admitido por las partes implicadas resultando un hecho conteste, las obras no se llevaron a cabo por la renuncia del interesado a su construcción, por lo que debe convenirse que la liquidación provisional realizada fue un ingreso debido; el ingreso por la liquidación provisional se reputa improcedente y tiene derecho el contribuyente a su devolución con el devengo de los intereses de demora desde la fecha en que se presentó el escrito renunciando a la ejecución de la actuación y se solicitaba, a su vez, la devolución del ICIO, esto es, desde el 1 de agosto de 2013.

SEGUNDO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, de manera que, como determina el art. 93.4 de la Ley jurisdiccional, cada parte abonara las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Ante las dudas jurídicas presentes en la cuestión en debate, como se aprecia de las distintas respuestas que la misma cuestión recibió en la instancia, procede no imponer las costas en el recurso contencioso administrativo.

F A L L O

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

Primero.- Fijar como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Primero.

Segundo.- Desestimar el recurso de casación número n.º 2252/2020, interpuesto por PROMOCIONES EL PEDRAZO S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales Dª. Matilde Marín Pérez, contra la sentencia de 7 de marzo de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede en Las Palmas de Gran Canaria), desestimatoria del recurso de apelación nº. 64/2018 formulado frente al auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 1 de Las Palmas de Gran Canaria, de 19 de diciembre de 2017, cuya confirmación resulta procedente.

Tercero.- Sin condena en costas.

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