

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 5 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 2111/2024****SUMARIO:**

ICIO. Sujeto pasivo. Sustituto del contribuyente. *Derecho a obtener la devolución de lo ingresado por el sustituto por obras.* La sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, estima el recurso de apelación con fundamento en que debe diferenciarse entre el derecho a obtener la devolución de lo ingresado por el sustituto por obras de las que se ha desvinculado y la determinación de a quién corresponde hacer efectiva la devolución estando vigente la licencia, correspondiendo en todo caso una acción del sustituto del contribuyente frente al contribuyente. En síntesis, considera que, estando vigente la licencia, el Ayuntamiento debe retener la liquidación provisional o a cuenta y no corresponde la devolución de lo ingresado, sin que sean relevantes las vicisitudes del contrato, que deben resolverse en el seno de la relación contractual. El Tribunal deberá determinar si el sustituto del contribuyente está legitimado para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando no se hayan iniciado las obras y se rescinda el contrato que le habilitaba a su realización, aun continuando vigente la licencia que las amparaba.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

Fecha del auto: 05/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2111/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2111/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

Síguenos en...

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 5 de marzo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de la entidad Ferrovial Agroman, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid que desestima la reclamación interpuesta contra la denegación por acuerdo de 7 de noviembre de 2018 de la devolución de ingresos solicitada, comprensiva de la cantidad que había sido ingresada en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras [«ICIO»] en liquidación provisional y en calidad de sustituto del contribuyente.

Por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 27 de Madrid se dictó sentencia estimatoria en fecha 1º de noviembre de 2022, en el procedimiento ordinario 131/2020.

Interpuesto recurso de apelación por el Ayuntamiento de Madrid, tramitado con el n.º 95/2023, este fue estimado por sentencia de 19 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, estima el recurso de apelación con fundamento en que debe diferenciarse entre el derecho a obtener la devolución de lo ingresado por el sustituto por obras de las que se ha desvinculado y la determinación de a quién corresponde hacer efectiva la devolución estando vigente la licencia, correspondiendo en todo caso una acción del sustituto del contribuyente frente al contribuyente. En síntesis, considera que, estando vigente la licencia, el Ayuntamiento debe retener la liquidación provisional o a cuenta y no corresponde la devolución de lo ingresado, sin que sean relevantes las vicisitudes del contrato, que deben resolverse en el seno de la relación contractual.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los siguientes bloques de normas:

1.1. El artículo 100.1 del 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 [«TRLHL»] y el artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

1.2. Los artículos 102.4 y 103.1 TRLHL y 21.1 y 36.3 LGT, así como los artículos 123 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGAT»] y 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión administrativa [«RRVA»].

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera interpretado correctamente las normas invocadas, habría estimado su pretensión y desestimado la apelación formulada por el consistorio hoy recurrido.

3. Justifica que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4. Del escrito de preparación se infiere que considera acaece interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción prevista en el artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 23 de febrero de 2024, habiendo comparecido la procuradora doña Olga Gutiérrez Álvarez, en representación de la entidad Ferrovial Agroman, S.A., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. También lo

ha hecho, como recurrida, el letrado del Ayuntamiento, que se opone a la admisión del recurso con base en argumentos que no merecen ser acogidos.
Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si al sustituto del contribuyente le es dable exigir a la administración local la devolución de lo ingresado en una liquidación provisional de ICIO cuando se hubiere rescindido el contrato bajo el amparo del cual le había sido encomendada la realización de unas obras, estas no hubieran llegado a iniciarse y la licencia continúe vigente.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos que interesan, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:

La mercantil hoy recurrente en casación realizó un ingreso por liquidación provisional del ICIO en su calidad de sustituto del contribuyente, Comunidad de Madrid, en cuanto fue adjudicataria del contrato de obras de reforma de la unidad de cuidados intensivos pediátrica del Hospital La Paz.

Con posterioridad, concedida la licencia de obras, notificada el 27 de abril de 2018, pero sin haberse iniciado las mismas, se rescinde el contrato en septiembre de 2018, devolviendo la Comunidad de Madrid el importe satisfecho de la tasa por prestación de servicios urbanísticos satisfecha por la mercantil.

La recurrente solicita entonces la devolución de la liquidación provisional ingresada en concepto de ICIO, petición que es desestimada por resolución de 7 de noviembre de 2018 por encontrarse en vigor la licencia.

Frente a esta resolución se interpone reclamación económico-administrativa que se desestima por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid en la que se remite a Ferrovial, en último término, a la reclamación de lo satisfecho al dueño de la obra.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta última resolución, la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo antes referida lo estima y, finalmente, formulado recurso de apelación por el Ayuntamiento de Madrid, la sentencia objeto del presente recurso de casación dictada por el TSJ de Madrid, de signo estimatorio, confirma el acto administrativo inicialmente impugnado con fundamento en lo sintetizado *ut supra*.

A fin de resolver la cuestión en la que esta Sala encuentra un verdadero interés casacional objetivo será necesario analizar lo dispuesto en el TRLHL y, en particular, en su artículo 100.1, que describe el hecho imponible del tributo; en el artículo 102.4, que sitúa el devengo en el momento de iniciarse la construcción u obra y en el artículo 103, que regula la gestión del impuesto.

También será preciso tomar en consideración, según requiere el recurrente, los preceptos de la LGT que regulan el hecho imponible, el devengo y las figuras del contribuyente y sustituto: Artículos 20, 21.1 y 36.3.

Por último, se interesa asimismo el análisis de los 123 RGAI y 14 RRVA, que regulan respectivamente las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y los sujetos legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Estos preceptos deberán ser tenidos en cuenta puesto que habrá que discernir, en primer lugar, si la ausencia de hecho imponible, de apreciarse, dará lugar a la posibilidad de solicitar un ingreso indebido pese a la mecánica del impuesto concernido.

TERCERO.- *Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión que se plantea en este recurso, atinente a la posibilidad de exigir y obtener la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional de ICIO por parte del sustituto del contribuyente cuando no se hayan iniciado las obras y se rescinda el contrato que la habilitaba a su realización aun continuando vigente la licencia que las amparaba, por cuanto aunque existen pronunciamientos de este Tribunal Supremo emitido en cuestiones íntimamente relacionadas con la planteada no se ha dictado ninguno en un caso que presente las peculiaridades del presente, con lo que debe prestarse aquiescencia al recurrente sobre que concurre la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA, siquiera por apreciarse la necesidad de completar la jurisprudencia existente. Es además evidente que la solución dada en este supuesto puede tener una proyección de generalidad en el futuro por la posibilidad de que se repita la situación que ha generado el conflicto que se sitúa en el origen de esta litis, con lo que puede apreciarse asimismo la circunstancia descrita en el artículo 88.2.c) LJCA.

Abundando en lo anterior, merece ser recordado que esta Sala se pronunció sobre quién está legitimado para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos en los supuestos en los que el dueño de una construcción, instalación u obra ha abonado la liquidación provisional por el concepto de ICIO, pero, posteriormente, ha vendido o transmitido la construcción, instalación u obra que pasa a ser propiedad de un nuevo titular, siendo este el que insta la devolución. Es el caso de la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 22 de marzo de 2022 (rec. 3124/2020, ECLI:ES:TS:2022:1289). Sin embargo, la diferencia entre el caso que nos ocupa y el que dio lugar a ese recurso es sustancial, pues aquí se discute la legitimación del sustituto, no del antiguo dueño de la obra, y en este caso no se transmite la obra ni llega a iniciarse, aunque ciertamente, de forma ulterior, se adjudica a otra empresa. Incluso en aquella sentencia se dijo expresamente que se había producido el hecho imponible del impuesto, que debía entenderse realizado, no a partir del momento de la finalización de la totalidad de las obras, sino por la realización de estas.

Con posterioridad, en la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2024, (rec. cas. 867/23, ECLI:ES:TS:2024:3886), que se remite a la antedicha, se añade que esa doctrina es aplicable a los supuestos en que no tiene lugar el inicio de la obra, pues es de aplicación, aun tratándose de la devolución de un ingreso indebido, la regla del art. 103.1 TRLHL: «Tanto la regulación general como la regulación específica del artículo 103.1 TRLHL se refieren a la devolución de un ingreso tributario satisfecho indebidamente, en el sentido de satisfecho en exceso. La regulación específica del artículo 103.1 TRLHL no es más que la concreción en el ICIO, del derecho a obtener el reembolso de las cantidades indebidamente satisfechas para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, y la correlativa obligación de la Administración tributaria de devolver ese exceso.

Por tanto, al margen de que al no haberse iniciado la obra amparada en la licencia no se produjera el hecho imponible del ICIO, para decidir sobre la devolución solicitada debe aplicarse siempre el art. 103.1 TRLHL, régimen propio previsto para la devolución del exceso sobre la liquidación provisional del impuesto, que regula el ajuste en más o en menos cuando la cantidad satisfecha como liquidación provisional es inferior o superior a la finalmente exigible, y establece el deber de reembolsar lo pagado en exceso, en su caso.

De conformidad con el artículo 103.1 TRLHL, el importe del exceso satisfecho en la liquidación provisional del ICIO respecto del importe finalmente exigible resultante de la liquidación definitiva debe ser satisfecho por el Ayuntamiento al sujeto pasivo del impuesto.

Y el artículo 101.1 TRLHL establece que: "1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización"».

Ahora bien, a juicio de esta Sección, sigue siendo necesario completar esta jurisprudencia, de la que se deduce que está legitimado para pedir la devolución el dueño de la obra, pues en el caso de la STS de 11 de julio de 2024 hubo una transmisión de la licencia y de la parcela de la obra por el dueño de la obra y lo que se discutía era qué dueño, si el primitivo o el nuevo, estaba facultado para solicitar la devolución, lo que no ocurre en el supuesto que subyace en este recurso de casación.

Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si el sustituto del contribuyente está legitimado para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando no se hayan iniciado las obras y se rescinda el contrato que le habilitaba a su realización, aun continuando vigente la licencia que las amparaba.

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

Los artículos 100.1, 102.4 y 103 del 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 [«TRLHL»]; los artículos 20, 21.1 y 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»]; el artículo 123 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGIT»] y el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión administrativa [«RRVA»], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 2111/2024, preparado por la representación procesal de la entidad Ferrovial Agroman, S.A., contra la sentencia de 19 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación 95/2023.

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

Determinar si el sustituto del contribuyente está legitimado para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando no se hayan iniciado las obras y se rescinda el contrato que le habilitaba a su realización, aun continuando vigente la licencia que las amparaba.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 100.1, 102.4 y 103 del 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 [«TRLHL»]; los artículos 20, 21.1 y 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»]; el artículo 123 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGIT»] y el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión administrativa [«RRVA»].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.
6.º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.
El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).
Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).