

Resolución al Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, de Recomendación para revocar una Resolución denegatoria, por prescripción tributaria, de la devolución de un ingreso a cuenta del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), por no realización de la obra, y ordenar la devolución del ingreso indebido a la interesada, con los intereses correspondientes, tal y como establece nuestro derecho vigente.

EQ.- 0875/2014. Resolución al Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, de Recomendación para revocar una Resolución denegatoria, por prescripción tributaria, de la devolución de un ingreso a cuenta del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), por no realización de la obra, y ordenar la devolución del ingreso indebido a la interesada, con los intereses correspondientes, tal y como establece nuestro derecho vigente.

Pendiente del Respuesta por el Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria.

Nos dirigimos a V.S. en relación con la queja que se tramita en esta Institución con la referencia más arriba indicada (EQ. 0875/2014).

A la vista del escrito de queja y de los documentos recibidos para la investigación de la misma, relativa a la no devolución del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), tras la renuncia a la realización de las obras, hemos de traer los siguientes,

ANTECEDENTES

I.- El día 1 de julio de 2014, el interesado, en nombre y representación de la UTE con CIF (...), interpuso en el Diputado del Común queja contra esa Corporación Municipal, manifestando que el día 11 de enero de 2007 había ingresado la cantidad de 7.642,19.-€, y, el día 17 de julio de 2007, ingresó la cantidad de 19.442,41.-€, ambos pagos en concepto de liquidación provisional a cuenta del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), en base a la concesión de unas Licencias de Obras Mayor de fecha (...2004) y (...2007), respectivamente.

Que en fecha (**...de 2010**), la reclamante renunció a las citadas licencias y, por Resolución número (...), ese Ayuntamiento acordó tomar conocimiento de la renuncia, que se devolviera, por un lado, el impuesto de construcciones correspondiente, y por otro, la fianza o aval depositado.

II.- El día (... de abril de 2011), la interesada solicitó la devolución de las cantidades ingresadas. Posteriormente, con fecha (...diciembre de 2013) se le notificó, la Resolución (...2003) por la que se estimó parcialmente la solicitud de devolución, se reconoció la devolución por importe de 19.442,41.-€, del ingreso realizado el 17/07/2007, más los intereses legales; y se desestimó, por prescripción, la devolución del ingreso de 7.642,16.-€, realizado el 11/01/2007.

III.- Una vez admitida a trámite la queja, esta institución se dirigió a esa Administración(...), al objeto de solicitarle informe sobre lo manifestado y acreditado por la interesada. Tras varias reiteraciones, (...), fue remitida la información, donde entre otras cuestiones, se dijo:

"...El artículo 7 de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en concordancia el artículo 102.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales- aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, señala que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia..."

"...Con respecto a la gestión tributaria del impuesto, los artículos 8 de la ordenanza fiscal y 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establecen que cuando se conceda la licencia de obra se practicará liquidación provisional o autoliquidación y una vez acabadas las construcciones, instalaciones u obras y antes de retirar la licencia de primera ocupación se practicará la correspondiente liquidación definitiva y exigirá del sujeto pasivo, o se reintegrará, la cantidad que corresponda..."

"...Por tanto, omitida por la normativa del propio tributo la fijación de un plazo de terminado, 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 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 día a quo a partir del cual ha de comenzar a contarse el plazo de prescripción del derecho a solicitarla..."

"... no puede acogerse la interpretación de que el interesado 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.

"...solo nos quedaría, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 67.1, regla tercera, una fecha o día 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"..."

"...se estimó únicamente la devolución del ingreso efectuado en fecha 17-07-2007, siendo evidente que ha prescrito el derecho a solicitar la devolución del ingreso efectuado el 11-01-2007..."

A los anteriores antecedentes debemos hacer las siguientes,

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales(TRLHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en su artículo 100, establece:

"...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, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Dispone el artículo 102:

"...1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla (...)

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

Establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su artículo 66:

"...Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:(...)

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Y su artículo 67:

"...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 desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado..."

Convenimos con el informe remitido por ese Ayuntamiento en que la normativa reguladora del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (TRLHL), sólo contempla la posibilidad de devolución en el momento en el que finalizan las construcciones, instalaciones u obras, pero no se indica cómo ha de tratarse **el ingreso a cuenta o provisional** en el caso de que éstas no lleguen a realizarse, y como quiera, que no existe

establecido un plazo para este tipo de devoluciones, habría que estarse a la segunda opción del art. 67.1.c) de la LGT.

Así mismo, estamos de acuerdo en que el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de un tributo prescribe, tal y como establece el art. 66.c) de la LGT, a los cuatro años; debiendo comenzarse el cómputo, según el apartado c) del art. 67.1 de dicha ley, 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, así como que, la dificultad estriba, en determinar en qué momento pudo solicitarse la devolución, y en principio, en el ICIO, es en el momento en el que el interesado decide no llevar a efecto, es decir, no realizar una construcción, instalación u obra, es cuando puede solicitar la devolución de lo ingresado.

SEGUNDA.- El texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en su artículo 103, establece:

"...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. (...)

4. Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

5. Los ayuntamientos podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia..."

Ahora bien, no debemos olvidar que el concepto de coste real y efectivo de la obra, es lo que delimita la base imponible del ICIO, por tanto, si la construcción no ha sido realizada, es evidente que no puede determinarse dicho coste real y no se ha originado el hecho imponible del impuesto, ni tampoco se puede determinar su base imponible. En este caso, consta por Resolución de esa Alcaldía de (...de 2010), la que toma conocimiento de la renuncia de la interesada para las licencias referidas, e incluso acuerda devolver el impuesto de construcciones correspondiente, y la fianza o aval

depositado, se menciona en la misma en su Antecedente Tercero, que la solicitud de la interesada es de fecha (... **febrero de 2010**), por lo que en todo caso es desde la fecha de la solicitud cuando puede computarse el plazo de prescripción de cuatro años, y no desde la autoliquidación, como pretende ese Ayuntamiento.

Entendemos que nos hallamos ante un ingreso indebido en sentido estricto, es decir, ante un ingreso que, **si bien no era jurídicamente debido en los momentos en que se realizó (enero y julio del año 2007), al no haberse devengando el impuesto, y realizado por autoliquidación del interesado, sin comprobación alguna de esa Administración, y por tanto, sin liquidación provisional.** Posteriormente cuando las obras no se ejecutaron, adquirió la naturaleza de indebido, y es patente que en este caso, ese Ayuntamiento no pudo practicar la liquidación definitiva del impuesto, que es tanto como sostener que el mismo no se devengó, por lo que procede acoger la solicitud de devolución, sin que en este caso se haya producido prescripción alguna, conforme al plazo establecido en el artículo 66 de la LGT, atendiendo a la fecha de solicitud de devolución el día (... de 2010) y al hecho de que las obras no se realizaron, tal plazo, se computaría desde esa fecha y por lo tanto, procede la devolución.

En apoyo de lo expuesto, es claro lo establecido por el máximo órgano jurisdiccional del Estado Español en su Sentencia de 14-9-2005, Recurso de Casación en Interés de Ley, Sala 3ª, sec. 2ª, siendo Ponente, D. Juan Gonzalo Martínez Micó:

"...Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras (...)

*Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un **ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación.** (...) por lo que procede fijar como doctrina legal la siguiente:*

"El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas".

No cabe duda de que la Jurisprudencia existente es clara, se trata de un ingreso a cuenta, el pago realizado por los ciudadanos antes de que comience el objeto de gravamen por el ICIO y, las consecuencias que ello tiene si la obra no se realiza.

Véase así mismo, la Sentencia firme del Tribunal Superior de Andalucía (Granada), Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 1ª, de 19 de diciembre de 2011, **ante un supuesto similar al objeto de esta queja:**

"...CUARTO.-Respecto a la cuestión aquí planteada, es preciso recordar que la Sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de diciembre (sic), (septiembre), de 2005, deja bien claro respecto del ICIO que " el devengo tendría que situarse al finalizar

las obras cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras..."

Entendemos que esta interpretación de nuestro Alto Tribunal es aplicable al supuesto que nos ocupa en atención a las características del ICIO, siendo doctrina vinculante, máxime cuando aquélla sentencia fue dictada en recurso de casación en interés de Ley, fijando doctrina legal respecto a la naturaleza del impuesto y su devengo, que es válida para la cuestión aquí planteada.

De acuerdo con lo expuesto, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras la liquidación a practicar, en su caso, tiene carácter provisional y a cuenta, por lo que una vez materializada la construcción y conocido su coste, es cuando procede practicar una liquidación definitiva, pues así lo establece el artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, 5 de marzo, que prevé incluso el reintegro de la cantidad correspondiente cuando excede del costo de las obras, luego con mayor razón procede la devolución cuando no se ha podido practicar dicha liquidación por no haber sido iniciadas las obras; pero es que incluso en este caso, si no se iniciaron dichas obras no pudo practicarse una liquidación provisional a cuenta, como se desprende del tenor literal del precepto legal citado, que supedita la práctica de tal liquidación provisional a cuenta al inicio de la construcción.

No debe olvidarse que el concepto de coste real y efectivo de la obra, es delimitador de la base imponible del ICIO, según se ha dicho, luego si la construcción no ha sido realizada, es evidente que no puede determinarse dicho coste real y no se origina el hecho imponible del impuesto, ni tampoco se puede determinar su base imponible, como se sostiene en la sentencia apelada. En el caso examinado, consta que el día 10 de febrero de 2010, según Decreto de esta misma fecha, la empresa fue tenida por desistida de su solicitud de licencia municipal de obras, por lo que en todo caso desde aquella fecha podría computarse el plazo de prescripción de cuatro años hasta el momento de la solicitud de devolución, y no desde la autoliquidación, como pretende el Ayuntamiento apelante.

*Cabe concluir señalando que hallándonos ante un ingreso indebido en sentido estricto, es decir, ante un ingreso que, **si bien no era jurídicamente debido en el momento en que se realizó al no haberse devengando el impuesto**, posteriormente cuando las obras no se materializan, adquiere la naturaleza de indebido, como se indica en la sentencia recurrida, y es patente que en este caso la Administración no pudo practicar la liquidación definitiva del impuesto, que es tanto como sostener que el mismo no se devengó, por lo que procede acoger la solicitud de devolución, sin que en este caso se haya producido prescripción alguna, conforme al plazo establecido en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atendiendo a la fecha de solicitud de devolución el día 12 de enero de 2011 y al hecho de que las obras no se ejecutaron, y tal plazo se computaría desde que se constata dicho hecho por el desistimiento de la licencia de obras el día 10 de febrero de 2010, como consta al folio 3 del expediente administrativo, procediendo, por consiguiente, la devolución..."*

Es por todo ello, y en uso de las facultades que me confiere el art. 37.1 de la Ley reguladora 7/2001, que expresa:

“El Diputado del Común, con ocasión de sus actividades, podrá formular a las autoridades y al personal al servicio de las administraciones públicas canarias o de los órganos y entidades reseñados en el artículo 17 de esta

Ley, sugerencias, advertencias, recomendaciones, y recordatorios de sus deberes legales para la adopción de nuevas medidas.”

Este comisionado del Parlamento de Canarias **RESUELVE** formularle a V.S. la siguiente,

RECOMENDACIÓN.

- *De Revocar la Resolución (...2013), y ordenar la devolución del ICIO a la interesada, con los intereses correspondientes, tal y como establece nuestro derecho vigente.*

De conformidad con el art. 37.3 de la referida Ley 7/2001, que señala:

“En todos los casos, dichas autoridades y el referido personal vendrán obligados a responder por escrito en término no superior al de un mes. Aceptada la resolución, se comunicará al Diputado del Común las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma. En caso contrario, deberá motivarse el rechazo de la sugerencia, advertencia, recomendación o recordatorio de deberes legales.”

Esta institución le insta a V.I. para que informe en el plazo indicado sobre la presente resolución.

Por último, pongo en su conocimiento, que esta Resolución será publicada en la página web de esta Institución, cuando se tenga constancia de su recepción por esa Administración.

Atentamente, le saluda

SECRETARIO GENERAL