

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 14 de septiembre de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó.

ICIO. Plazo que tiene la Administración para realizar la liquidación definitiva.

Ante la configuración legal del hecho imponible del ICIO, el tribunal fija 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».

La argumentación de la sentencia resulta complejísima y posiblemente sin basamento en una doctrina sólida para anular la sentencia de instancia, cuya conclusión tampoco resulta aceptable.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- 1. *El problema que se plantea, pues, en el presente recurso es el de determinar si es errónea la doctrina sentada por la sentencia recurrida, que declara prescrita la deuda tributaria liquidada por ICIO a la entidad Estación Sur de Autobuses S.A.*

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostiene que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el Impuesto que nos ocupa comienza su cómputo en la fecha en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, es decir, transcurridos treinta días desde la concesión de la licencia, para el caso de concederse la licencia, o desde el inicio de las obras en el caso de que no se haya solicitado, concedido o denegado la licencia.

El Ayuntamiento recurrente considera que, a partir de la entrada en vigor de la LHL (art. 104.2), el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que terminan las obras.

2. A la vista de los criterios expuestos, lo primero que hay que hacer es determinar debidamente ... el hecho imponible en la tasa por licencia de obras y en el ICIO, ... El hecho imponible en la tasa por la expedición de licencias de obras viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la concesión de la correspondiente licencia, y en el ICIO por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido no o dicha licencia... Ni en la tasa por licencia de obras ni en el ICIO la realización del hecho imponible se inicia por la solicitud de la licencia urbanística. En la tasa, la solicitud de la licencia es presupuesto para que la Administración preste el correspondiente servicio, pero es dicha prestación la que significa la realización del hecho imponible, por

lo que si a la solicitud de licencia no sigue la prestación del servicio no se devenga tasa alguna. En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal, pero el hecho imponible se produce independientemente de que la licencia se haya o no solicitado. Ni la solicitud de licencia implica iniciación en la realización del hecho imponible ni la concesión de aquélla significa la culminación de éste. El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra.

Desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y éste es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.

En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.

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, es (sic) una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.

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. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido

a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación.

Es más, la normativa aplicable en función de este momento inicial en que se sitúa incorrectamente el devengo, no puede condicionar para nada las evoluciones o modificaciones de precios que se produzcan en el sustrato material del hecho imponible, como la evolución de costes que tenga que soportar una construcción que requiere un cierto tiempo; a lo sumo, se puede hacer una media de los costes realmente soportados, aplicando distintas técnicas, como se aplican en otros impuestos, pero lo que no cabe en ningún caso, cuando además la base imponible se determina por el coste real y efectivo, es cuantificar los costes en función del día en que se inició la construcción, esto es, en función de lo presupuestado.

Incluso, en el ICIO, la liquidación provisional se practica antes de ese mal situado devengo, como señala el art. 104 de la Ley, esto es, antes que nazca esta obligación «adelantada». Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva.

... esto no es otra cosa que manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten la anticipación de ingresos tributarios a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria.

3. A la vista de la jurisprudencia expuesta, la conclusión a que se llega es que a partir de la entrada en vigor de la LHL y, en concreto de su art. 104.2, el cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra (art. 101.1 de la LHL), como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra. Como decía la sentencia de 28 de enero de 1994, el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (art. 104.2 LHL), aunque el art. 103.4 de la misma LHL fije el devengo no en ese momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción de la obra.

4. Llama la atención que, pese a conocer la Sala de apelación la sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 2002 que se refería también a la sentencia de 24 de abril de 1999 y, consecuentemente, a la de 16 de marzo de 1998, la haya inaplicado al manifestar su discrepancia con el criterio seguido por esta Sala al confirmar sentencia propia de la misma Sala

y Sección Cuarta a propósito de otro caso de eventual extinción de la deuda tributaria con motivo de una liquidación por Tasa de licencia de obras pues la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias a las que aquí nos hemos referido tiene pleno vigor y debería haber sido observada por la Sala de apelación. Por eso, parece conveniente fijar la doctrina legal que se solicita, sustancialmente coincidente con la doctrina que ya ha declarado esta Sala en las sentencias citadas. La singularidad del presente caso y la no coincidencia de la cuestión aquí planteada con la planteada en las anteriores sentencias de esta Sala de que hemos hecho mención hacen viable este recurso extraordinario, en el que se llega a la conclusión de que la sentencia recurrida se funda en doctrina errónea, que, de consolidarse, sería gravemente perjudicial para las Haciendas municipales, 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». ■