TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia n.º 1128/2026 de 7 de octubre de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 2111/2024

SUMARIO:

IBI. Sujeto pasivo. Gestión. *Solicitud de devolución de ingresos indebidos por el sustituto al no iniciarse las obras*. El sustituto del contribuyente está legitimado para solicitar y obtener la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) cuando las obras no han llegado a iniciarse y se ha rescindido el contrato que habilitaba su ejecución, aunque la licencia urbanística continúe vigente. La Sala recuerda que, conforme a los arts. 100, 102 y 103 del TRLHL, aunque la liquidación provisional del ICIO puede practicarse anticipadamente con ocasión de la concesión de la licencia, el devengo del impuesto se produce con el inicio de las obras, de manera que, si estas no comienzan, no llega a realizarse el hecho imponible. Asimismo, señala que el sustituto ocupa la posición del contribuyente en la relación jurídico-tributaria y dispone de los derechos y facultades necesarios para solicitar la devolución de los ingresos efectuados cuando no se ha producido el hecho imponible, sin que deba limitarse a reclamar al contribuyente el importe de la cuota satisfecha. El Tribunal considera que la rescisión del contrato de ejecución, en la que quedó expresamente acreditada la renuncia a realizar las obras, constituye un acto suficiente para demostrar que estas no iban a iniciarse, sin que resulte necesario esperar a una declaración formal de caducidad de la licencia urbanística. En consecuencia, el ingreso inicialmente debido en concepto de liquidación provisional se convierte en indebido al no haberse realizado el hecho imponible, por lo que reconoce el derecho de la empresa sustituta a obtener su devolución y estima el recurso de casación.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.128/2026

Fecha de sentencia: 07/10/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2111/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2026

Ponente: Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Procedencia: SECCION 9ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2111/2024

Ponente: Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1128/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 7 de octubre de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número **2111/2024,**interpuesto por la procuradora D.ª Olga Gutiérrez Álvarez, en representación de la entidad **FERROVIAL CONSTRUCCIÓN, S.A.**(anteriormente denominada Ferrovial Agromán, S.A.), contra la sentencia dictada el día 19 de diciembre de 2023, por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid, tramitado con el n.º 95/2023, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 27 de Madrid el 10 de noviembre de 2022, en el procedimiento ordinario 131/2020.

Ha comparecido el letrado del **AYUNTAMIENTO DE MADRID,**como parte recurrida.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 19 de diciembre de 2023, por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuya parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso de apelación nº 95/23 interpuesto por la representación del Ayuntamiento de Madrid contra sentencia estimatoria dictada en el procedimiento ordinario 131/20 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 27 de Madrid, de fecha 10 de Noviembre de 2022 SENTENCIA QUE REVOCAMOS para en su lugar mantener la resolución impugnada.

Sin costas».

La resolución originaria impugnada era la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid que desestimó la reclamación interpuesta por la entidad Ferrovial Agromán, S.A. (posteriormente denominada Ferrovial Construcción, S.A.) contra el acuerdo del Ayuntamiento de Madrid de 7 de noviembre de 2018, denegatorio de la devolución de ingresos solicitada en calidad de sustituto del contribuyente, comprensiva de la cantidad ingresada en concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras [«ICIO»].

Este acuerdo fue anulado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 27 de Madrid, en la sentencia de 10 de noviembre de 2022, revocada a su vez por la sentencia objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.

1.Frente a la sentencia dictada el día 19 de diciembre de 2023 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la procuradora D.ª Olga Gutiérrez Álvarez, en representación de la entidad Ferrovial Construcción, S.A., presentó escrito de preparación de

recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringidos los siguientes bloques de normas: 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»]. Y 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 [«RGAIT»] 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.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 23 de febrero de 2024, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA, doña Olga Gutiérrez Álvarez, en representación de la entidad Ferrovial Agromán, 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.

TERCERO.-Admisión del recurso de casación.

1.Mediante auto dictado el 5 de marzo de 2025 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

El auto de admisión consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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».

2.E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las siguientes: 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; los artículos 20, 21.1 y 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 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, 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. 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.

CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

La procuradora D.ª Olga Gutiérrez Álvarez, en representación de la entidad Ferrovial Construcción, S.A., interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, alega, en síntesis, que la sentencia recurrida ha obviado que la Inspección de Tributos Municipal archivó sus actuaciones relacionadas con la obra litigiosa debido a la ausencia del hecho imponible del ICIO, aun estando vigente la licencia urbanística de obras. Alega, asimismo, que no puede admitirse la tesis municipal ya que el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra. Como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso que media entre el comienzo y la finalización de la obra. El Tribunal Supremo, aun admitiendo que puede haber un pago adelantado, en ningún caso afirma que se devengue el ICIO si la obra no se ha realizado. Luego, 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, lo decisivo no es la solicitud de la licencia, ni siquiera su otorgamiento, sino la realización de la obra. Añade, también, que, de confirmarse la interpretación mantenida en la sentencia recurrida, se estaría permitiendo que el Ayuntamiento obtuviera dos ingresos por el mismo concepto y por la misma obra, pero realizados por dos obligados al pago por Ley. Además, también se estaría infringiendo la Jurisprudencia de este Tribunal Supremo en relación con el hecho imponible y el devengo de ICIO: ni *«la solicitud de licencia implica la iniciación en la*realización *del hecho imponible, ni la concesión de aquélla significa la culminación de este. El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse le ejecución de la obra y termina con su completa ejecución»*(STS de 14 de septiembre de 2005, o la STS 736/2020, de 10 de junio de 2020, entre otras).

El pronunciamiento que suplica a esta Sala se ciñe a que se declare procedente exigir al Ayuntamiento de Madrid la devolución de lo ingresado en una autoliquidación provisional por el sujeto pasivo sustituto del contribuyente, debido a la ausencia del hecho imponible y al no haberse devengado el Impuesto, cuando se hubiere rescindido el contrato al amparo del cual le había sido encomendada la realización de unas obras, y estas no hubieran llegado a iniciarse, sin que esté condicionado ese derecho a obtener lo ingresado por un tema exclusivamente urbanístico al continuar vigente la licencia urbanística de obras. Y, por tanto,

solicita que se anule la sentencia recurrida y se confirme íntegramente la Sentencia 498/2022, de 10 de noviembre de 2022, dictada en el P.O. 131/2020, acordando: (i) reconocer el derecho de la recurrente a 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. (ii) los condicionantes urbanísticos son ajenos a la cuestión tributaria. Con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

QUINTO.-Escrito de oposición al recurso interpuesto.

El abogado del Ayuntamiento de Madrid presentó escrito de oposición, en el cual sostiene, en síntesis, que el sustituto del contribuyente no tiene derecho a obtener la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional del ICIO, cuando no se han ejecutado materialmente las obras y se ha rescindido el contrato que habilitaba su ejecución si continúa vigente la licencia que las ampara. Y después de citar la STS de 11/11/2020, Recurso: 4421/2019, alega que en el presente caso no existe un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras ni un acto formal de declaración de la caducidad de la licencia por parte del Ayuntamiento y por ello no se ha constatado que la obra no se vaya a ejecutar y por ello no se va a realizar el hecho imponible. Concedida la licencia y notificada su concesión, y permaneciendo está en vigor sin haber sido expresamente revocada, el ingreso efectuado en concepto de liquidación provisional encuentra respaldo en el marco normativo (art. 102 TRLRHL y art. 20 de la Ordenanza fiscal vigente al devengo), sin que pueda considerarse, en ese estado, un ingreso "indebido" en el sentido del artículo 32 LGT. Considera, igualmente, que de acuerdo con el sistema de gestión del ICIO previsto en la ordenanza fiscal conlleva que, una vez ejecutadas y finalizadas las obras, el sustituto del contribuyente que termina las obras presente la declaración del coste real y efectivo de la obra y la correspondiente autoliquidación complementaria de tributo por la diferencia, positiva o negativa, que se ponga de manifiesto y tras la preceptiva comprobación administrativa se proceda a girar la liquidación definitiva del ICIO.

Termina solicitando que se dicte sentencia declarando doctrina aplicable que el sustituto del contribuyente no 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, y dicte sentencia por la que desestime el recurso, confirmado la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid.

SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 3 de julio de 2025 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 7 de julio de 2026 se designó magistrada ponente a la Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 29 de septiembre de 2026, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto del presente recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, 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.

2.Los hechos relevantes para la resolución del litigio se recogen en el auto de admisión, a los que añadiremos otros de particular relevancia que se extraen de la sentencia recurrida, de las actuaciones judiciales en primera instancia, y del expediente administrativo. Son los siguientes:

2.1. El día 25 de mayo de 2017, el Servicio Madrileño de Salud adjudicó a la entidad Ferrovial Agromán, S.A., el contrato de obras de reforma interior de la UCI pediátrica del Hospital Universitario La Paz, suscribiéndose el contrato de ejecución de obras el día 1 de junio de 2017.

2.2. El día 16 de junio de 2017, Ferrovial Agromán realizó un ingreso por autoliquidación provisional del ICIO en su calidad de sustituto del contribuyente (Comunidad de Madrid), por importe de 103.617,53 €, sobre un presupuesto de 2.590.438,25 €.

2.3. La licencia de obras fue solicitada el día 20 de junio de 2017, dando lugar al expediente número 108/2017/04539 del Ayuntamiento de Madrid (Distrito Fuencarral-El Pardo).

2.4. Los días 1 de julio y 4 de diciembre de 2017, se firmaron dos actas de replanteo en negativo entre el Hospital Universitario La Paz y Ferrovial Agromán, en las que se hace constar lo siguiente: *«Dado que todavía se está a la espera de la obtención de la preceptiva licencia municipal, encontrándose esta en*

proceso, se trata ésta de un acta NEGATIVA y no se autoriza el inicio de las obras hasta la concesión de la licencia, que permita el correcto inicio de las mismas».

2.5. La licencia de obras fue concedida finalmente por Decreto de 13 de abril de 2018, notificado el 27 de abril de 2018.

2.6. En el mes de septiembre de 2018, sin haberse iniciado las obras, se rescindió de mutuo acuerdo el contrato de obras, devolviendo la Comunidad de Madrid a Ferrovial Agromán el importe de la tasa por prestación de servicios urbanísticos satisfecha por esta mercantil. En el documento de resolución del contrato se inserta una cláusula cuarta del siguiente tenor: *«Se declara la ausencia de ejecución de obra alguna, a los efectos de la solicitud a cursar por Ferrovial Agromán, S.A., al Ayuntamiento de Madrid, para la devolución de la cantidad abonada en concepto de autoliquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras».*

2.7. La Subdirección General de Inspección Técnica Tributaria Municipal, inició actuaciones inspectoras con la empresa Ferrovial Agromán, que fueron archivadas al haberse comprobado la inexistencia de realización del hecho imponible. Se comprobó que, pese a que en el mes de mayo de 2017 se adjudicaron las obras de referencia a dicha mercantil, ésta nunca las llegó a iniciar.

2.8. En el mes de octubre de 2018 Ferrovial Agromán solicitó la devolución de la liquidación provisional ingresada en concepto de ICIO, petición que fue desestimada por el Ayuntamiento de Madrid en la resolución de noviembre de 2018, bajo el argumento de que la licencia urbanística se encontraba en vigor.

2.9. Por resolución del 26 de junio de 2019, el Servicio Madrileño de Salud adjudicó un nuevo contrato para la ejecución las obras de reforma interior de la UCI Pediátrica del Hospital Universitario La Paz, a la empresa OBrascón Huarte Lain, S.A. (OHL), firmándose acta de replanteo el día 18 de septiembre de 2019.

2.10. Por Decreto de 5 de noviembre de 2019, la Junta Municipal del Distrito de Fuencarral-El Pardo, concedió al Hospital Universitario La Paz licencia urbanística para la ejecución de estas obras, expediente 108/2019/05181.

2.11. El día 15 de enero de 2020, OHL, como sujeto pasivo sustituto del contribuyente, presentó la autoliquidación inicial de ICIO sobre un presupuesto de 925.215,65 €, con una cuota resultante de 37.008,62 €

2.12. Frente al acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Económico- Administrativo Municipal de Madrid, en cuya resolución remite a Ferrovial, en último término, a la reclamación de lo satisfecho al dueño de la obra.

2.13. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 27 de Madrid, en la sentencia de 1 de noviembre de 2022, lo estimó. Y finalmente, formulado recurso de apelación por el Ayuntamiento de Madrid, la sentencia dictada por el TSJ de Madrid, de signo estimatorio, confirmó el acto administrativo inicialmente impugnado.

SEGUNDO.-Marco normativo.

Son relevantes para la resolución del presente recurso los preceptos que se citan en el auto de admisión.

1.La realización del hecho imponible de un tributo origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Así lo establece el art. 20.1 LGT:

«El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

El momento en el que se entiende realizado el hecho imponible, y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, es el devengo del impuesto. Así lo establece el art. 21.1 LGT:

«El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa».

2.Por lo que se refiere a la naturaleza del ICIO, al hecho imponible de este impuesto, y a su devengo, los artículos 100.1 y 102.4 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), disponen que:

«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»(art. 100.1 TRLHL).

«El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia»(art. 102.4 TRLHL).

En relación con la gestión de este impuesto, el art. 103.1 TRLHL establece que:

«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».

3.Estas normas deben de completarse con lo dispuesto en el artículo 101 TRLHL, que en relación con los sujetos pasivos del ICIO, establece cuanto sigue:

«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 previstos 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.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha».

En términos análogos, el art. 36.3 LGT, es del siguiente tenor:

«Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa».

4.Se interesa, asimismo, el análisis de los 123 RGAT 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 pues, conforme al auto de admisión, habrá que discernir si la ausencia de hecho imponible, de apreciarse, da lugar a la posibilidad de solicitar un ingreso indebido pese a la mecánica del impuesto concernido.

El artículo 14 del Real Decreto 520/2005, *Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución,*establece en su apartado 1º lo siguiente:

«Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades: a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros».

TERCERO.-Criterio interpretativo de la Sala.

1.La relación de los hechos que se fueron sucediendo desde que la entidad Ferrovial solicitó la licencia urbanística para la ejecución de las obras de reforma interior de la UCI Pediátrica del Hospital Universitario La Paz, hasta que solicitó la devolución del importe abonado en concepto de liquidación provisional de ICIO, tal como se recogen en el FD 1º de esta sentencia, es claramente reveladora de la respuesta que ha de darse a la cuestión interés casacional, y que -adelantamos- ha de ser favorable a la sociedad recurrente, reconociéndole, en su condición de sustituto del contribuyente, legitimación para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación provisional de ICIO, al no haber iniciado las obras, y

al haberse rescindido el contrato que le habilitaba a su realización, aun cuando continue vigente la licencia que las amparaba.

La entidad Ferrovial no niega haber adquirido en su día, la condición de sustituto del contribuyente en los términos del art. 101.3 TRLHL. No podría hacerlo en cuanto adjudicataria de las obras, y encargada de solicitar la correspondiente licencia urbanística, como reconoce en su recurso. En aquel momento era el verdadero obligado tributario, titular de la relación jurídica-tributaria con relación al ICIO, desplazando la posición del sujeto pasivo contribuyente (Comunidad de Madrid). Esta es la razón por la cual el sustituto del contribuyente está investido de todos los derechos y facultades que corresponden al contribuyente originario, ocupando su lugar, lo que incluye la posibilidad de solicitar la devolución de lo ingresado cuando no se ha realizado el hecho imponible del impuesto.

2.Tal como explica la sentencia de esta Sala de 10 de diciembre de 2005 (Recurso: 9131/1998- ECLI:ES:TS:2005:6900), la diferencia entre el contribuyente y el sustituto del contribuyente en el ICIO quedó específicamente establecida en las sentencias de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002. En ellas se dice que el artículo 102.2 de la derogada Ley de Haciendas Locales (en semejantes términos el art. 101.2 del vigente TRLHL) otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate.

«Como hemos tenido ocasión de explicar en nuestra sentencia de 14 de julio de 1999 , a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria (LGT/1963), son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el artículo 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el precepto que lo define- , de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquél -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación».

El desplazamiento del contribuyente es consecuencia, no de que contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución- diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, háyase o no obtenido ésta.

«Es quizá por ello,-dice la sentencia de 10 de diciembre de 2005- *por lo que no regula la Ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente -titular, sin embargo, de la capacidad económica justificativa de la imposición- ni ningún otro procedimiento para que lleguen a éste último las consecuencias del gravamen, pudiendo quedar, por tanto, la cuestión sometida, en principio, y en su caso, a los pactos y relaciones entre los interesados". Si bien, en la actualidad, sí dispone el artículo 101.2, in fine, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que "el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha».*

3.En efecto, los arts. 101.2 TRLHL y 36 LGT, establecen que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

Ahora bien, la posibilidad de recuperar la cantidad pagada en cumplimiento de obligaciones tributarias, no queda condicionada a la realización del hecho imponible del impuesto del que derivan tales obligaciones, en este caso el ICIO. Por el contrario, se parte de que el hecho imponible se ha realizado y de que el sustituto del contribuyente ha soportado la correspondiente carga tributaria que, sin embargo, podrá recuperar sobre quien es, en realidad, el titular de la capacidad económica justificativa de la imposición. Pero no será necesario, ni se debe, acudir a las citadas previsiones normativas si se puede recuperar el importe satisfecho en concepto de liquidación provisional del ICIO por la vía de la devolución de ingresos indebidos cuando, como sucede en este caso, no se ha producido el hecho imponible del impuesto, como explicaremos más adelante.

Tampoco puede extrañar que la Comunidad de Madrid haya devuelto a Ferrovial la tasa municipal por la prestación de servicios urbanísticos, pues el hecho imponible de esta tasa es la realización de la actividad municipal, técnica o administrativa, que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, necesaria para la prestación de servicios urbanísticos, entre otros, la tramitación de licencias urbanísticas (art. 3 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid 10/2023, de 22 de diciembre, reguladora de la

Tasa por prestación de servicios urbanísticos), como también lo disponía la derogada Ordenanza Fiscal aprobada por Acuerdo plenario de 6 de octubre de 1989. Y nadie ha discutido en el presente procedimiento la realización del hecho imponible de la tasa municipal por la prestación de servicios urbanísticos (de hecho, se llegó a conceder la licencia urbanística), por lo que, ninguna devolución se le podía exigir al Ayuntamiento por tal concepto, a diferencia de lo que ocurre con la cantidad pagada en concepto de liquidación provisional del ICIO.

4.La regulación que ofrece la LGT sobre el hecho imponible, en sede de regulación de las obligaciones tributarias, es insuficiente para conocer cuál es el hecho imponible del ICIO. Este tributo dispone de su propia regulación en el TRLHL, y de ella resulta que el orden lógico-tributario en la producción del hecho imponible de este impuesto, y su devengo, se invierte. El hecho imponible se produce con la realización completa de las construcciones, instalaciones u obras (art. 100.1 TRLHL), pero el devengo se anticipa al inicio de las obras (art. 102.4 TRHL). Y la liquidación provisional se anticipa al momento en el que se concede la licencia de obras -en el caso de que, como el presente, se haya solicitado licencia urbanística- (art. 103.1 TRLHL). Una vez finalizada las obras es cuando el Ayuntamiento practica la liquidación definitiva; y lo hará teniendo en cuenta su coste real y efectivo, modificando en su caso, la base imponible del impuesto (art. 103.1 *in fine)*

Lo que alega la parte recurrente es que, habiendo satisfecho el importe de la liquidación provisional del ICIO, está legitimada para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado. Esta alegación toma como base la concurrencia de dos factores: (i) que no se han iniciado las obras, pues no llegó a ejecutar ninguna unidad de obra, y (ii) que se ha rescindido el contrato que le habilitaba a su realización. A lo que podemos sumar un tercer factor, que constituye causa común de uno y otro: el retraso en la concesión de la licencia urbanística.

Lo relevante para decidir sobre el derecho de la recurrente a obtener la devolución de la liquidación provisional no es tanto que la licencia urbanística se hubiese concedido y permaneciese vigente cuando se solicitó la devolución de ingresos indebidos, sino que las obras se hubiesen iniciado o no.

5.Conforme a lo dispuesto en el artículo 100.1 del TRLHL el inicio de la construcción se erige en factor determinante para el devengo del impuesto. El devengo se anticipa, como también se anticipa la posibilidad de practicar la liquidación provisional, que ya se puede practicar desde que se concede la licencia. En los casos en los que no se haya solicitado licencia, el inicio de las obras determinará, igualmente, la posibilidad de practicar la liquidación provisional. Pero si las obras no se inician, no se produce el hecho imponible del impuesto.

Así lo ha verificado en este caso la Inspección de Tributos Municipal que archivó las actuaciones relacionadas con las obras litigiosas debido a la ausencia del hecho imponible del ICIO, aun estando vigente la licencia urbanística.

De la liquidación definitiva puede nacer el derecho a la devolución de parte de lo que se hubiese ingresado a cuenta, si este ingreso excede de la cuota que corresponda abonar en concepto de ICIO, supuesto en el que resulta indiscutible -no es este el objeto de nuestra controversia- la posibilidad de solicitar la devolución de lo abonado en exceso, y no solo por el sustituto del contribuyente, sino incluso por el dueño de la obra cuando ha transmitido la construcción, instalación u obra, que pasa a ser propiedad de un nuevo titular (STS de 22 de marzo de 2022, recurso 3124/2020, ECLI:ES:TS:2022:1289).

Ahora bien, esto no impide la viabilidad de la devolución de lo ingresado en concepto de liquidación inicial cuando se constate que no se ha realizado el hecho imponible del impuesto.

6.El Ayuntamiento de Madrid, en oposición al recurso, pretende ampararse en la sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 2020 (Recurso 4421/2019, ECLI:ES:TS:2020:3720) que, a propósito de la determinación del *dies a quo*en el cómputo del plazo prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO, declaró que en aquellos casos en los que las obras no se ejecutan por desistimiento de solicitante, es necesario que exista un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras, o un acto formal de declaración de la caducidad de la licencia por parte del Ayuntamiento, pues tales actos suponen la constancia de que la obra no se va a ejecutar y que, por tanto, no se va a realizar el hecho imponible de citado impuesto.

Cita a su vez, una sentencia del mismo mes y año, la dictada el día 4 de noviembre de 2020 (Recurso 1869/2018, ECLI:ES:TS:2020:3581), según la cual, cuando hay un acto expreso de desistimiento del interesado a la ejecución de la obra, o cuando el Ayuntamiento acuerda formalmente la declaración de la caducidad de la licencia de obras, 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.

A continuación alega que en el presente caso no existe un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras, ni un acto formal de declaración de caducidad de la licencia por parte del

Ayuntamiento, y por ello no se ha constatado que la obra no se vaya a ejecutar, y entonces, que no se vaya a realizar el hecho imponible.

7.Las alegaciones del Ayuntamiento no pueden ser acogidas. La doctrina fijada en las citadas sentencias, y en otras que también cita en su escrito de oposición (STS 10 de febrero de 2025, y STS 28 de abril de 2021), lejos de respaldar su tesis, la contradice.

El Ayuntamiento de Madrid pone el centro de atención en que a la fecha de devolución de ingresos indebidos la licencia urbanística permanecía vigente pues no se había declarado su caducidad, pasando por alto la relevancia que merece un dato incontrovertido, como es la rescisión del contrato de obras y la causa que la provocó, claramente reveladores de que las obras no se iban a iniciar por Ferrovial. Esta situación es fácilmente equiparable a la del desistimiento del solicitante, al constar expresamente en el documento de rescisión la voluntad de Ferrovial de renunciar a la ejecución de las obras.

Es más, las obras de reforma de la UCI pediátrica del Hospital La Paz fueron adjudicadas a otra empresa, que se encargó de ejecutarlas al amparo de una licencia urbanística diferente a la solicitada por Ferrovial en el año 2017. También quedó acreditado que la otra empresa adjudicataria ingresoì la liquidación provisional del ICIO girada con motivo de las obras amparadas por la licencia obtenida en el año 2019.

8.Este contexto fáctico nos permite afirmar la existencia de actos claramente expresivos y reveladores de que las obras licitadas a Ferrovial no se iban a ejecutar. Desde el momento en que se rescindió el contrato con la Comunidad de Madrid, Ferrovial quedó desvinculada de unas obras que ni siquiera se llegaron a iniciar. Al adjudicarse posteriormente a otra empresa, esta otra empresa pasó a adquirir la condición de sustituto del contribuyente, razón por la cual pagó al Ayuntamiento una nueva liquidación provisional de ICIO, sobre la base de otro presupuesto.

En las sentencias citadas en los anteriores apartados, esta Sala ha exigido un acto expreso de desistimiento o renuncia de la licencia de obras, o un acto formal de declaración de caducidad de la licencia para entender que no se había producido el hecho imponible del impuesto. Pero se trata de exigencias alternativas, de suerte que, si existe una renuncia o un desistimiento expreso a ejecutar las obras, como ha sucedido en este caso en el que se rescindió el contrato de ejecución, se puede solicitar la devolución de la cantidad abonada en concepto de liquidación provisional sin tener que esperar a una declaración de caducidad de la licencia, que quedaría además a merced de la voluntad del Ayuntamiento. Es más, el Ayuntamiento de Madrid no llegó a declarar la caducidad de la licencia concedida en el mes de abril del año 2018 pese a que el promotor disponía de un año para comenzar las obras (vencía el día 27 de abril de 2019), y pese a que ha transcurrido con exceso el plazo de un año previsto en el artículo 158 de la Ley 9/2001, 17 de julio, del suelo de la Comunidad de Madrid, y en el artículo 25.1 de la Ordenanza Municipal de tramitación de licencias urbanísticas.

9.En suma, no habiéndose producido el hecho imponible del impuesto, en cuanto Ferrovial no ha llegado a iniciar las obras, quedando constancia de la voluntad de renunciar a su ejecución, el pago efectuado en concepto de liquidación provisional del ICIO, que inicialmente era un ingreso debido, se convirtió en indebido, lo que legitima a aquella empresa a solicitar su devolución.

CUARTO.-Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión y doctrina que se establece.

Con las consideraciones efectuadas por remisión, podemos reiterar la respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Tal respuesta se formula así:

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 cuando se mantenga la vigencia de la licencia que las amparaba.

QUINTO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz del anterior criterio interpretativo, procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente, debiendo estimarse el recurso de casación y, con ello, casar la sentencia dictada el día 19 de diciembre de 2023, por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid; y en su lugar, desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 27 de Madrid.

SEXTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Ha lugar al recurso de casación núm. 2111/2024, interpuesto por contra la sentencia dictada el día 19 de diciembre de 2023, por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación n.º 95/2023; sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 27 de Madrid el día 10 de noviembre de 2022, en el procedimiento ordinario 131/2020.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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