



Roj: **STS 1613/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1613**

Id Cendoj: **28079130022022100113**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/04/2022**

Nº de Recurso: **3500/2020**

Nº de Resolución: **447/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 2643/2020,**
ATS 11565/2020,
STS 1613/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 447/2022

Fecha de sentencia: 11/04/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3500/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3500/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 447/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 11 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso de apelación nº. 880/2018, seguido en la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 2 de marzo de 2020, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "ESTIMAR EL RECURSO DE APELACIÓN interpuesto por la mercantil Ortiz Construcciones y Proyectos, S.A., contra la sentencia no. 172/2018 de fecha 27 de julio de 2018 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo no 20 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario número 67/2017, Sentencia que revocamos.- Sin imposición de costas. ESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la mercantil Ortiz Construcciones y Proyectos, S.A., contra la Resolución de 19 de diciembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid que estima parcialmente la reclamación interpuesta contra la resolución de 22 de noviembre de 2013 del Director de la Agencia Tributaria Madrid que aprobó la liquidación provisional del ICIO de referencia 267/1106700103, por las obras de la calle La Diligencia número 9, y en consecuencia: Declara contraria a derecho y anula la resolución impugnada en cuanto a la exigencia de los intereses de demora a favor de la reclamante; y Declara ajustada a Derecho y confirma la resolución impugnada en todo lo demás, Resolución del TEAR y Liquidación que ANULAMOS. Sin imposición de costas".

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la Letrada de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Madrid, en la representación que ostenta, se presentó escrito con fecha 31 de mayo de 2020, ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 17 de junio de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el AYUNTAMIENTO DE MADRID, representado y asistido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, y como parte recurrida la entidad ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Sara Carrasco Machado, bajo la dirección letrada de D^o. Eduardo María Nieto San Román.

TERCERO.- *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 3 de diciembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico-administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de ejecución de la resolución económico-administrativa y que se encuentra sujeto al plazo del artículo 104 LGT o, por el contrario, la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora es la consagrada en el artículo 66 LGT, esto es, el plazo de cuatro años de prescripción.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 66 y 104 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"] y el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"],



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 esta última".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la Letrada de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Madrid, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 27 de enero de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 104 de la Ley General Tributaria, por aplicación indebida, y el artículo 66.2 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, por inaplicación del mismo.

2.- Los artículos 66, 67 y 68 de la Ley General Tributaria respecto de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, en concordancia con el artículo 104.5 del mismo texto legal.

3.- La Jurisprudencia existente respecto a la aplicación del art. 104 LGT (a sensu contrario las SSTS 1652/2017 de 31 de octubre de 2017 -rec 572/2017- y la nº 841/2018 de 23 de mayo de 2018 -rec 666/17-).

El recurrente manifiesta que, considera improcedente el criterio sostenido por la Sección 9ª dado que el acto administrativo que anula es una liquidación nueva habida cuenta de que la antigua fue anulada, y ello, no por motivos de forma sino por motivos sustantivos o de fondo al haberse producido un error en la determinación del sujeto pasivo, sustituto del contribuyente y obligado al pago del impuesto y, por ende, no puede formar parte de un procedimiento administrativo previo, porque se está girando la liquidación a personas distintas, como bien expone la sentencia de del Juzgado nº 20 de 27 de julio de 2018, revocada por la Sección Novena, y tal error, no podía tratarse como un defecto de forma que se corregía sin más, manteniendo la liquidación inicial.

Respecto de la primera infracción, sostiene que, en contra de lo aseverado por el TSJ, el número asignado a la liquidación no puede ser determinante para calificar la naturaleza de un acto administrativo (si se trata de un acto de ejecución de otro anterior, o se trata de un acto administrativo nuevo) cuando lo que se está anulando por caducidad es una Resolución del TEAMM, órgano que dictó dos Resoluciones distintas y con números diferentes, la primera para anular la liquidación originalmente girada a un sujeto pasivo que, erróneamente, se entendió como obligado al pago, con devolución de lo indebidamente ingresado al haberse producido una nulidad por motivos de fondo o sustantivos y la segunda, bien distinta, para confirmar la liquidación nueva girada al sustituto del contribuyente y único obligado al pago del tributo, que conserva el número de la antigua liquidación derivado de los antecedentes urbanísticos que dieron lugar al nacimiento del hecho imponible, y que no tienen más relevancia que facilitar su identificación habida cuenta de que se trata de la misma finca y la misma licencia urbanística donde se realizaron las obras, a la que todo lo más, y, a efectos dialécticos, se le puede reprochar que ocasione cierta confusión, pero nunca podrá ser determinante a la hora de establecer la auténtica naturaleza de un acto administrativo. Señala que, no se ha producido la caducidad del procedimiento de ejecución, dado que el acto impugnado no forma parte de ninguna ejecución de resolución del TEAMM, y en el presente caso el TSJM no sigue el criterio de otras ocasiones en el que rechazaba el plazo de caducidad del art. 104 y sin embargo lo aplica en el supuesto de autos, en que dicha aplicación es absolutamente rechazable por tratarse de un acto nuevo dictado en sustitución de otro anulado por motivos materiales sustantivos o de fondo, y que ha de regirse por su propia normativa.

Respecto a la segunda infracción, respecto a la determinación del momento en que se inicie el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar el coste de las obras y del derecho a practicar y notificar la correspondiente liquidación, manifiesta que, sobre la determinación del momento concreto en que comienza a computarse el plazo de prescripción en el ICIO, se ha pronunciado de forma reiterada el TS (entre otras, SSTS de 23 de marzo de 2002 y 14 de septiembre de 2005), y examinándola la conclusión a la 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. En el caso de autos, la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación inicial a cuenta del impuesto se produjo el día 23 de febrero de 2007 y la finalización de la obra tuvo lugar el 19 de diciembre de 2008, por lo que el inicio del plazo de prescripción del derecho a dictar liquidación se produjo el día 20 de enero de 2009, plazo que se interrumpió en sucesivas ocasiones por la realización actuaciones por la contraparte. Por ello y por lo establecido en el art. 68.8 LGT, concluye que no se dan las circunstancias necesarias para entenderse producida la prescripción, pues desde la fecha de inicio del cómputo de la prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria, se ha ido interrumpiendo sucesivamente el plazo de prescripción, sin que en ningún caso se haya superado



el plazo de cuatro años establecido por la normativa tributaria. En consecuencia, se entienden vulnerados los preceptos señalados ya que la Sección 9ª, estima totalmente las pretensiones de la Entidad recurrente en apelación, apreciando indebidamente una caducidad de las actuaciones y también la prescripción del derecho de la Administración a la práctica de la nueva liquidación que anula, cuando la prescripción, según el cómputo especial de la misma que ha de hacerse en el ICIO no había tenido lugar ni puede reputarse ganada.

Respecto a la tercera infracción, señala que, pese a ser la propia sentencia recurrida la que invoca la STS de fecha 31 de octubre de 2017, rec. 572/2017, aplica su doctrina incorrectamente, toda vez que la Jurisprudencia que sigue la sentencia recurrida está prevista para otros supuestos diferentes al aquí analizado y, por tanto, su aplicación resulta inadecuada porque aquí despliega sus efectos el art. 66.2 del RGRVA (anulación por motivos sustantivos, materiales o de fondo) lo que impide que opere la regulación prevista en el art. 104 de la LGT. La sentencia recurrida ignora las sentencias que se citaban en la Resolución del TEAMM de 19 de diciembre de 2016 y admite, sin ningún tipo de razonamiento la prescripción del derecho de la Administración a la práctica de la nueva liquidación, dando por sentado las fechas invocadas por la contraparte, es decir, que el cómputo de la prescripción se inicia el día siguiente al Acta de Replanteo, de 10 de agosto de 2007 y habiéndose notificado la liquidación el 19 de diciembre de 2013, ha transcurrido con creces el plazo de prescripción porque al haberse producido la caducidad del procedimiento ningún efecto interruptivo ha tenido la reclamación económico administrativa.

Manifiesta que, la declaración de caducidad lleva, sin más a la Sección Novena, a declarar también la prescripción del derecho de la Administración Municipal a la práctica de la correspondiente liquidación pese a que no había transcurrido el plazo de prescripción a determinar la deuda, dadas las reglas especiales que rigen el cómputo de la prescripción del ICIO, obviando las particularidades del ICIO en lo que a dicho cómputo concierne, e ignorando, en su totalidad, la doctrina fijada en la STS de 14 de septiembre de 2005 (rec. cas. en interés de Ley) que declara que el plazo para el cómputo de la prescripción a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO se inicia cuando la obra finaliza a la que hay que añadir un mes más para presentar la autoliquidación final.

Concluye que, por no haber caducado el derecho de la Administración Municipal para girar nueva liquidación al sustituto del contribuyente y legalmente obligado al pago del tributo (sujeto pasivo diferente de aquél a cuyo nombre se giró la primera liquidación que resultó anulada por razones sustantivas, materiales o de fondo y no por razones formales) impide la aplicación del art. 104 de la LGT y su plazo de caducidad y, en su lugar, procede declarar la aplicación, tanto del art. 66.2 del RGRVA como del art. 66 LGT y su de plazo de prescripción de cuatro años. Así pues, la nueva liquidación girada por el ICIO al sustituto del contribuyente y obligado al pago del tributo, tras la anulación de otra anterior revocada en vía administrativa al girarse a un sujeto pasivo erróneo, ha de entenderse practicada dentro del plazo de prescripción del art. 66 LGT dado que no se trata de un acto de ejecución de la anterior Resolución del TEAMM anulatoria de la primera liquidación, sino de un acto nuevo y distinto de aquél.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte Sentencia por la que casando la recurrida, estime en su totalidad el presente recurso en los términos interesados, y declare no haber lugar a la declaración de caducidad de la liquidación por resultar de aplicación el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el art. 66 LGT".

Por su parte, la procuradora Dª. Sara Carrasco Machado, en nombre y representación de la entidad ORTIZ, CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS, S.A., por escrito presentado con fecha 19 de marzo de 2021, formulo oposición al recurso de casación manifestado respecto al primer motivo que, de conformidad con la sentencia recurrida, al procedimiento que da lugar cuando se le notifica la liquidación en ejecución de la resolución del TEAMM de fecha 11 de marzo de 2010, le es de aplicación el plazo de caducidad del art. 104 LGT y no el plazo ordinario de prescripción del art. 66 y siguientes, como sostiene el recurrente, al considerarlo como un nuevo procedimiento. Esta posición se corrobora en la sentencia de instancia y por los documentos de la propia Administración que figuran en el expediente Administrativo y que consideran que la liquidación del ICIO que le notificaron en el año 2013 lo fue en ejecución de la resolución del TEAMM y no como consecuencia de la iniciación de un nuevo procedimiento; la Administración tributaria no inició un procedimiento de gestión diferente al ya existente, toda vez que los distintos documentos administrativos tienen como referencia el mismo número de procedimiento, ya que el primitivo procedimiento no quedo sin efecto conservando su número inicial, lo que determina que no se procedió a la iniciación de otro procedimiento nuevo con número de referencia diferente, lo que le permite afirmar que realmente nos encontramos ante el mismo procedimiento de comprobación limitada. Así pues, de conformidad con la sentencia del TSJM es evidente que la liquidación que le fue notificada el 19 de diciembre de 2013 por el Ayuntamiento de Madrid, se realiza en ejecución de la resolución del TEAMM de marzo de 2010 en el marco del procedimiento de Gestión iniciado por el Ayuntamiento, excediéndose la Administración en el plazo de seis meses para la ejecución de la referida



resolución del TEAMM y por tanto habiendo caducado el procedimiento de Gestión debe proceder a archivar las actuaciones recogidas en el citado procedimiento en los términos recogidos en el art. 104.5 LGT.

Respecto al segundo motivo, manifiesta que, en cuanto a la prescripción para la comprobación del ICIO, con carácter subsidiario y para el hipotético caso de que el Tribunal resuelva la cuestión admitiendo la existencia de interés casacional objetivo, en el sentido de determinar que la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico-administrativa, por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un nuevo procedimiento de gestión y por tanto sujeto a la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora consagrada en el art. 66 LGT, esto es, el plazo de cuatro años de prescripción, pone de manifiesto que cuando se notificó la liquidación del ICIO (19 de diciembre de 2013) ya habían transcurrido los cuatro años preceptivos para que la Administración le iniciara un procedimiento de comprobación del tributo, en los términos exigidos en el art. 66 LGT (día 10 de agosto de 2007 que se corresponde con el inmediato siguiente al de la presentación del Acta de comprobación de Replanteo en el que figura como constructora de la obra, y día 19 de diciembre de 2013 que se corresponde con el de la notificación de la liquidación al sustituto del contribuyente).

Señala que, conforme a la doctrina jurisprudencial del TS, la Administración no tiene facultad para comprobar el tributo al sujeto pasivo del ICIO en caso de existir su sustituto legal y, por tanto, todas las actuaciones realizadas por el Ayuntamiento al sujeto pasivo carecen de efectos interruptivos de la prescripción, y produciéndose el devengo del impuesto en 2007, y la primera notificación a su representada como sustituto legal del sujeto pasivo se produjo el 19 de diciembre de 2013, han transcurrido más de cuatro años para la comprobación del tributo y por tanto la liquidación notificada estaría prescrita.

Concluye que, cuando recibió la liquidación del ICIO el 19 de diciembre de 2013 en ejecución de la Resolución del TEAMM de marzo de 2010, la facultad para comprobar el tributo por parte del Ayuntamiento de Madrid había prescrito, no siendo de aplicación el art. 68 LGT, al tratarse de actuaciones nulas de pleno derecho.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "proceda a reconocer la validez de la sentencia nº 156 de fecha dos de marzo de 2020 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y en todo caso se reconozca la prescripción ganada por mi representada frente a la liquidación de ICIO notificada por el citado Ayuntamiento el 19 de diciembre de 2013".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 23 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 29 de marzo de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Sobre el supuesto enjuiciado.*

Siguiendo el relato de hechos que recoge el auto de admisión, resulta realmente relevante, a los efectos que interesa, señalar lo que sigue.

Las obras obtienen licencia en 23 de enero de 2007.

Se gira una primera liquidación provisional en 17 de junio de 2008.

En 9 de diciembre de 2008 finalizan las obras. El obligado tributario venía obligado a hacer frente al gravamen.

La liquidación fue anulada por resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid de fecha 11 de marzo de 2010 en base a que "... *debió dirigirse el procedimiento de gestión, frente al sujeto obligado de declarar el coste de las mismas. Las consecuencias jurídicas derivadas del hecho imponible, deben imputarse a quien por mandato de la ley tenía la obligación de soportarlas sin que la Administración pueda realizar elección alguna entre el contribuyente y el sustituto a su satisfacción, por cuanto solo el mandato de la ley puede prever el procedimiento que debe seguir la Administración en la gestión y aplicación de los tributos...Las consideraciones anteriormente expuestas, exigen la anulación de la Resolución por la que se aprobaba la liquidación complementaria del ICIO de las obras realizadas en la calle La Diligencia número 9 sin que sea necesario realizar pronunciamiento alguno sobre las demás cuestiones planteadas por el recurrente*".

En su ejecución la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos de la Agencia Tributaria de Madrid dictó acto en 8 de marzo de 2011 por el que se acordó anular la antedicha liquidación, que había sido emitida



a nombre de Madrid Emprende Agencia de Desarrollo Económico, con CIF P2800064-D, por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, con relación a las obras de nueva construcción de un Centro Empresarial realizadas en la Calle Diligencia, número 9, y devolver las cantidades ingresadas indebidamente el día 6 de agosto de 2008 por importe de 72.391,14 euros, aprobando al mismo tiempo la liquidación de intereses de demora desde el día del ingreso. Se acuerda asimismo la conclusión de actuaciones y el archivo del expediente.

En 22 de noviembre de 2013 la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos dictó **nueva liquidación provisional a cuenta** por importe de 91.954,46 euros a nombre de Ortiz Construcciones y Proyectos, S.A., como sujeto pasivo sustituto del contribuyente. Esta liquidación se notificó el día 19 de diciembre de 2013. Por la entidad antedicha se presentó incidente de ejecución el 8 de enero de 2014 a fin de obtener la anulación de esta última liquidación con fundamento, entre otros motivos, en la caducidad del procedimiento de ejecución de la resolución económico-administrativa de 11 de marzo de 2010 y en la improcedencia de liquidación de intereses de demora por el periodo comprendido entre la notificación de aquella resolución y la de la segunda liquidación.

Dicho incidente fue estimado parcialmente por **resolución de 19 de diciembre de 2016 del TEAMM**, que confirma la liquidación, si bien se anula la exigencia de intereses de demora. Este es el acto objeto del recurso contencioso administrativo.

La sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 20 de Madrid, en su sentencia de 27 de julio de 2018, falla en el sentido de "Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Ortiz Construcciones y Proyectos, S.A., contra la resolución de 19 de diciembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid que estima parcialmente la reclamación interpuesta contra la resolución de 22 de noviembre de 2013 del Director de la Agencia Tributaria Madrid que aprobó la liquidación provisional del ICIO de referencia 267/1106700103, por las obras de la calle La Diligencia número 9, debo declarar y declaro ajustada a Derecho dicha resolución y en consecuencia no haber lugar a su nulidad, ni a las pretensiones de la demanda, con expresa imposición de las costas a la parte actora".

La sentencia de apelación de 2 de marzo de 2020 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estima el recurso considerando que "Es claro que se trata de un procedimiento de gestión y que la Resolución del TEAR provoca una nulidad de la liquidación con retroacción de actuaciones para proceder a la notificación al correcto sujeto pasivo del impuesto y que desde dicha Resolución del año 2010, no se dicta nueva liquidación hasta el año 2013, habiendo caducado el procedimiento 711/2006/14927, procedimiento que ha conservado el mismo número durante todo el procedimiento. Este efecto de caducidad es el recogido entre otras en la sentencia del Tribunal Supremo STS 4184/2017, Nº de Recurso: 572/2017, Nº de Resolución: 1652/2017, Fecha de Resolución: 31/10/2017", declarando la improcedencia de la liquidación impugnada.

SEGUNDO.- *Sobre la doctrina general.*

Con carácter general la cuestión formulada de interés casacional objetivo en el auto de admisión ha sido ya despejada vía jurisprudencial.

Dicha jurisprudencia recogida, por ejemplo en las sentencias de 15 de junio de 2015, rec. cas. 1551/2014, y 23 de junio de 2020, rec. cas. 5086/2017, recaídas en supuestos de ejecución de sentencias pero que en tanto desarrollan la base dogmática de general aplicación sirven en lo que ahora interesa, parte de la distinción entre vicio formal y vicio material.

El vicio formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado.

El vicio material o de fondo es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria.

En la línea que venimos apuntando, mientras que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos. Esto es, la Administración podrá dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva.

Cabe distinguir, por demás, por el grado de invalidez que puede declararse, anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. En lo que ahora interesa, la diferencia sustancial radica en que mientras el acto anulado interrumpe la prescripción, el nulo produce efectos ex tunc y no interrumpe el plazo de prescripción.



Ha de convenirse que una liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, artº 101 de la LHL, en relación con el artº 36 de la LGT, en cuanto afecta a un elemento esencial de la relación tributaria, constituye un vicio material o sustantivo invalidante, en tanto que se aplicó la norma tributaria afectando a un elemento definitorio de la obligación tributaria, sin que lo actuado haya interrumpido el plazo de prescripción, por lo que en todo caso la Administración podría volver a girar la liquidación de estar en plazo por no haber prescrito su derecho, la cuestión pues se traslada a comprobar si había transcurrido o no el plazo de prescripción para volver a liquidar.

Lo que debe llevarnos a concluir que la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía económico administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de liquidación provisional distinto del original anulado, sin que para el sustituto legal se haya interrumpido el plazo de prescripción, siendo la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora el plazo de cuatro años de prescripción del artº 66 de la LGT.

TERCERO.- *La proyección de la doctrina jurisprudencial al caso concreto.*

Estamos, pues, ante un vicio sustantivo que afecta a un elemento estructural básico de la relación jurídica tributaria, la ejecución de la resolución del TEAMM se consumaba reponiendo la situación jurídica en origen alterada por la expresada liquidación anulada, lo que tuvo lugar mediante la resolución de 8 de marzo de 2011 por el que se acordó anular la liquidación y devolver las cantidades ingresadas indebidamente más intereses.

Ahora bien, anulado el acto por concurrir vicio sustantivo, la Administración conserva la potestad de volver a liquidar, a través de los cauces procedimentales adecuados, de no haber prescrito su derecho, pues como una constante jurisprudencia declara, cabe la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado el inicialmente practicado, siempre que no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

En el caso que nos ocupa, ninguno de los actos de los que trae causa la expresada liquidación anulada, poseían virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción referida al sustituto obligado al pago, contra el que no se había dirigido procedimiento alguno, sino tras la liquidación provisional que se gira contra el mismo.

Por tanto, resulta evidente que al girarse en 22 de noviembre de 2013 por la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos nueva liquidación provisional a cuenta, había transcurrido sobradamente el plazo de prescripción conforme a lo dispuesto en el artº 66 de la LGT.

Resulta, pues, correcta la sentencia de apelación en cuanto a lo fallado, no por los razonamientos que acompaña. Ha de confirmarse, pues, lo decidido por los fundamentos que se han recogido en la presente sentencia.

CUARTO.- *Consideraciones sobre el ICIO y el mecanismo de gestión.*

Lo dicho anteriormente responde a la cuestión objeto del auto de admisión y a los términos en que se ha planteado el debate y a lo resuelto tanto en vía administrativa como judicial.

Sin embargo, no resulta improcedente recordar la especial estructura y dinámica del gravamen que examinamos.

Atendiendo a la más reciente jurisprudencia, valga entre otras las sentencias de este Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2018, rec. cas. 3185/2017, y de 25 de febrero de 2021, rec. cas. 4108/2019, se aporta una serie de premisas que resultan imprescindibles para entender y, por ende, aplicar correctamente este gravamen.

Como primera premisa es necesario destacar que la regulación prevista en la LGT para distinguir entre liquidación provisional y definitiva, no es trasladable, sin más, al ICIO -señalamos con negrita los pasajes más importantes, en lo que ahora interesa-, "En este tributo, dichas liquidaciones derivan de **dos obligaciones distintas**, aunque conectadas entre sí, no en vano una es a cuenta de la otra. Generalmente, sin embargo, la liquidación y la definitiva derivan de la misma obligación, cosa que, como decimos, no sucede en el ICIO".

A lo que debe sumarse otras singularidades, como que la liquidación provisional viene a representar un pago a cuenta que posee sustantividad propia, de suerte que puede ser susceptible de impugnación administrativa y judicial independiente. "El ICIO se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra. La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, dato que se conocerá cuando finalice ésta.

A la vista de ello, **el legislador ha ideado una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva**, con la cual se anticipa la percepción, sujeta a regularización, de la cantidad que corresponda ingresar en concepto de ICIO. Esta liquidación "es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, incorpora un acto de gravamen



-perjudicial como es para los derechos e intereses de su destinatario y, por ende, susceptible de impugnación administrativa y jurisdiccional" (STS 4303/2018, de 13 de diciembre rec. cas., 3185/2017). **Esa liquidación provisional se gira**, repárese en ello, **antes del nacimiento de la obligación tributaria principal, esto es, la nacida de la realización del hecho imponible**. "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" (STS de 14 de septiembre de 2005, rec. cas. 18/2004).

Claramente, la finalidad de esta anticipación del tributo, al igual que otros supuestos de **similar naturaleza** (exigencia por anticipado de contribuciones especiales, retenciones y pagos fraccionados en los impuestos personales sobre la renta..) es recaudatoria: facilitar que las arcas públicas dispongan de fondos para hacer frente a los objetivos que debe cumplir, **aunque no se haya "completado"** aun toda la estructura del tributo de que se trate, en este caso, el ICIO.

Lo que sí está previsto es que, sea cual sea el sistema aplicado para girar la liquidación provisional, **la liquidación definitiva se gire tras realizar la correspondiente comprobación administrativa**, que tiene por objeto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102.1 TRLRHL, determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, a estos efectos, como ya se sabe, el coste de ejecución material de aquella.

La base imponible, en realidad la única base imponible, como ya se ha dicho, **es el coste de ejecución material** de la construcción, instalación u obra. Sin embargo, la liquidación provisional se gira en función del presupuesto de ejecución material o bien, en función de los índices o módulos que la ordenanza fiscal establezca al efecto.

La comprobación administrativa dará lugar a la modificación o la confirmación de la liquidación provisional. Efectivamente, el último párrafo del artículo 103.1 del TRLRHL establece que "una vez finalizada la construcción, instalación u obra, mediante la oportuna comprobación administrativa, modifica en su caso, la base imponible (..) practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". La divergencia entre la liquidación definitiva y la liquidación provisional puede ser, pues, tanto por exceso como por defecto.

Sea cual sea el sistema de determinación (directo u objetivo), en todo caso, **la liquidación provisional es a cuenta de la liquidación definitiva**".

Hablando de la liquidación definitiva y su relación con la provisional se dijo que la "verificación administrativa, mediante comprobación, de la obra una vez ejecutada en su totalidad, permite la concreción definitiva del importe de la obligación tributaria, aplicando el tipo de gravamen a la base imponible, respecto de la cual, **la liquidación provisional constituye una liquidación provisional a cuenta, según define la propia ley** .

Al margen de toda otra consideración y en lo que aquí importa, **la liquidación provisional desempeña un papel necesario en la mecánica del impuesto**, deducido con evidencia de su configuración legal, que es exigido sucesivamente en dos actos diferentes: la liquidación provisional que, como regla general, se cuantifica en función del presupuesto facilitado por el propio interesado, siempre que cuente, dice la ley, con el control externo del visado colegial, en los casos en que sea necesario; y la liquidación definitiva, que no sólo es, obviamente, posterior, sino que se articula como modo de singularizar, para este impuesto municipal, la declaración general contenida, precisamente, en el artículo 101.1, párrafo segundo, de la LGT, cuando estatuye que *"...la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento"*.

Las denominaciones respectivas de las liquidaciones y el hecho de que la primera se practique a cuenta de la segunda, según ordena la ley, nos puede llevar a **la errónea conclusión** -que es el verdadero núcleo del problema ahora planteado- **de que la liquidación provisional fuera un mero acto-trámite de gestión**, con efecto de recaudación anticipada de lo que definitivamente se cuantifique en el acto definitivo.

No es así. **La liquidación provisional**, pese a su equívoca denominación -común a todas las que ejemplifica, sin ánimo exhaustivo, el artículo 101 TRLHL- es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, **incorpora un acto de gravamen** -perjudicial como es para los derechos e intereses de su destinatario- y, por ende, **susceptible de impugnación administrativa y jurisdiccional** (pueden verse, a tal efecto, los artículos 102 y siguientes de la LGT, en relación con los concordantes de nuestra LJCA)".

Se ha venido a subrayar en ocasiones que **"... la liquidación provisional es definitiva a efectos impugnatorios...** la caracterización de ésta como acto definitivo -en el sentido de justiciable, susceptible de impugnación autónoma- resulta indudable".



En definitiva, en el ICIO, liquidación provisional y liquidación definitiva conforman dos obligaciones tributarias distintas y autónomas, tanto desde el punto de vista sustancial como procedimental, aún la innegable vinculación existente entre ambas; el impuesto se devenga cuando se inicia la construcción, instalación u obra, constituyendo su base imponible el coste real y efectivo de aquéllas, dato que será conocido cuando finalicen dichas actividades. Configurándose legalmente la liquidación provisional como una especie de ingreso a cuenta de la liquidación definitiva. Liquidación provisional y liquidación definitiva, por tanto, poseen distinta naturaleza y distinto contenido, son obligaciones autónomas, cumpliendo el objetivo la liquidación provisional de un anticipo, de un ingreso a cuenta, susceptible de impugnación administrativa y judicial independiente de la liquidación definitiva.

Visto el diseño legal estructural del ICIO, la impugnación que nos ocupa se restringe en exclusividad a la liquidación provisional; esto es, *mutatis mutandi*, al ingreso a cuenta de la liquidación definitiva, de contenido y devengo distinto.

Resulta, pues, correcta la impugnación de la liquidación provisional y, dada su autonomía sustantiva e impugnatoria, al concurrir un vicio invalidante lo procedente era su anulación con los efectos derivados, esto es, devolución de lo ingresado y, en su caso, intereses correspondiente, que es lo que hace la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos de la Agencia Tributaria de Madrid en 8 de marzo de 2011 que acordó anular la liquidación provisional en ejecución de la resolución del TEAMM de 11 de marzo de 2010.

Ahora bien, dado que las obras finalizaron en 9 de diciembre de 2008, momento en que procedía la liquidación definitiva, no se tuvo en cuenta este dato, ni sus efectos derivados de la autoliquidación o liquidación definitiva, sin engarzar esta circunstancia relevante dentro de la estructura y mecanismo de gestión del ICIO.

Dado lo términos del debate y el resultado final de la controversia, no resulta procedente entrar a dilucidar estas cuestiones desde la óptica que se ha descrito.

QUINTO.- *Sobre las costas.*

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

FALLO

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

Primero.- Desestimar el recurso de casación número n.º 3500/2020, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE MADRID, contra sentencia n.º. 156, de 2 de marzo de 2020, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso de apelación n.º. 880/2018.

Segundo.- Sin condena en costas.

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

Así se acuerda y firma.