ÍNDICE

Boletines Oficiales

Bizkaia
06.11.2026

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. MODELO 210, 215 y 296.
ORDEN FORAL 610/2026, de 28 de octubre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1561/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1563/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2156/2016, de 7 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. pág. 2

Informa

PREGUNTAS
IS. Preguntas incorporadas al INFORMA durante el mes de septiembre pág. 4

Consultas de la DGT

PROFESIONAL INDEPENDIENTE
IRPF. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS. El ejercicio accesorio de la medicina por cuenta propia puede excluir del régimen especial de impatriados
La DGT advierte de que la obtención de rendimientos profesionales mediante establecimiento permanente en España determina la exclusión desde el mismo ejercicio, salvo que la actividad encaje en las excepciones legales. pág. 6

RESOLUCIÓN EXTRAJUDICIAL
ITP. ACUERDO MASC. La resolución extrajudicial de una compraventa por mutuo acuerdo impide recuperar el ITP y genera una nueva tributación
La DGT considera que el acuerdo notarial para dejar sin efecto la compra de unos locales, motivado por una irregularidad urbanística, tributa por transmisiones patrimoniales onerosas y no permite devolver el impuesto inicialmente satisfecho. pág. 8

Sentencia

DEVOLUCIÓN
ICIO. SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE. El contratista puede recuperar el ICIO de obras no iniciadas aunque la licencia siga vigente
El Supremo reconoce el derecho del sustituto del contribuyente a obtener la devolución cuando la rescisión del contrato acredita su renuncia a ejecutar las obras, sin esperar a que se declare la caducidad de la licencia. pág. 10

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Boletines Oficiales

Bizkaia
06.11.2026

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. MODELO 210, 215 y 296

ORDEN FORAL 610/2026, de 28 de octubre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1561/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1563/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2156/2016, de 7 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

Introduce las siguientes novedades:

1. Objeto de la norma

Mejorar la información disponible para comprobar y controlar las solicitudes de devolución de retenciones sobre dividendos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, mediante la modificación de los modelos **210, 215 y 296.**

2. Contenido de la regulación

Modelo 210: nuevos datos y desglose de dividendos —artículo 1 y anexo I—.

Se sustituye el modelo aprobado por la Orden Foral 1561/2015 y se incorporan las casillas «Clave de mercado», «Código LEI» y «Código ISIN», así como un **anexo de desglose de dividendos**.

Para los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades —códigos de renta 04, 29 y 30—, la clave de mercado distingue:

Clave	Mercado
A	Mercado secundario oficial de valores español.
B	Mercado secundario oficial de valores extranjero de la UE.
C	Otros mercados oficiales extranjeros.
D	Otros mercados no oficiales.
E	Valores no negociados en mercados.

Cuando se indiquen las claves **A, B o C**, deberá consignarse el **código ISIN** y, si se agrupan dividendos de una misma entidad percibidos durante el año natural, cumplimentarse el anexo de desglose. Este permite identificar cada distribución, con datos como el número de títulos, la fecha de devengo y los rendimientos íntegros.

Cuando se indiquen las claves **D o E**, deberá cumplimentarse el **NIF del emisor** en el apartado correspondiente.

Asimismo, la casilla del domicilio del contribuyente pasa a denominarse «Dirección actual en el país de residencia».

Modelo 215: incorporación de nuevos campos —artículo 2 y anexo II—.

Se sustituye el modelo aprobado por la Orden Foral 1563/2015, incorporando las casillas «Clave de mercado», «Código LEI» y «Código ISIN». Las claves de mercado son las mismas que las previstas para el modelo 210. También se actualiza la denominación de la casilla relativa al domicilio en el país de residencia.

Modelo 296: cambios en los diseños de registro —artículo 3—.

Se modifican los campos «Código», «Código emisor» y «Clave de mercado» del registro de declarado. Para las claves de percepción 1 y 2, se establece la **obligatoriedad de identificar los valores mediante el código ISIN cuando correspondan a mercados de las claves A, B o C.**

Además, en el anexo «Valores negociables. Relación de certificados de pago», se incorpora el campo «Clave de personalidad del titular registral», con los **valores F —persona física— y J —persona jurídica o entidad—.**

3. Destinatarios

La norma afecta a los **contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente** que deban presentar los modelos 210 o 215 ante la Hacienda Foral de Bizkaia, y a los **obligados a presentar el modelo 296**, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

4. Entrada en vigor y primera aplicación —disposición final única—

La orden foral entra en vigor el **7 de noviembre de 2026**, con las siguientes reglas de aplicación:

Modelo	Primera aplicación
210	Autoliquidaciones presentadas desde el **1 de enero de 2027**, correspondientes a devengos producidos desde el **1 de enero de 2026.**
215	Autoliquidaciones presentadas desde el **1 de enero de 2027.**
296	Declaración correspondiente al **ejercicio 2026**, que se presentará en **2027.**

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Informa

PREGUNTAS

IS. Preguntas incorporadas al INFORMA durante el mes de septiembre.

Fecha: 04/11/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Novedades

147322 - TIPO DE GRAVAMEN ENTIDAD NUEVA CREACIÓN: MOMENTO TEMPORAL ANÁLISIS CONDICIÓN DE GRUPO PARA APLICACIÓN TIPO

La **condición de grupo**, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, **se analiza en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el inmediato siguiente,** a los efectos de aplicar el tipo impositivo para las entidades de nueva creación previsto en el artículo 29.1 de la LIS.

149590 - AMORTIZACIÓN POR TURNOS: EXPLOTACIÓN HOTELERA (I)

La regla de **amortización por turnos**, prevista en el artículo 4.2 del Reglamento del IS, **no resultará aplicable** respecto de aquellos **elementos cuya disponibilidad continuada sea inherente a la propia prestación del servicio hotelero,** ni tampoco procederá la aplicación respecto de aquellos elementos que, **por su naturaleza técnica, deban ser utilizados de forma continuada.**

149591 - AMORTIZACIÓN POR TURNOS: EXPLOTACIÓN HOTELERA (II)

La regla de **amortización por turnos podrá ser de aplicación** respecto de los elementos afectos a una actividad desarrollada en establecimientos con horario amplio o con prestación continuada de servicios, siempre que se trate de **elementos patrimoniales concretos, debidamente identificados**, cuya utilización efectiva diaria se produzca **en más de un turno normal de trabajo, y que sean distintos de aquellos cuyo funcionamiento continuado derive de su propia naturaleza,** destino o de las características inherentes del servicio prestado.

149592 - RESERVA CAPITALIZACIÓN. INCREMENTO FONDOS PROPIOS: DISPONIBILIDAD RESERVA ACTUALIZACIÓN

La parte de **reservas de libre disposición procedente de la reclasificación de la reserva de revalorización,** que se corresponda con las revalorizaciones contables que resulten de los **elementos patrimoniales objeto de actualización,** respecto de los cuales **haya desaparecido la restricción legal a su distribución**, por encontrarse totalmente amortizados o por haber sido transmitidos o dados de baja en el balance, **supondrá un mayor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio.**

149593 - COMPENSACIÓN BINS CON BENEFICIOS PROCEDENTES NUEVAS ACTIVIDADES

Es posible que una entidad, que amplía su objeto social, **compense bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores, **con los beneficios de una nueva actividad.**

149594 - BONIFICACIÓN APLICABLE EN CEUTA Y MELILLA PERIODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 01-01-2026

Para **períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2026, se incrementa en diez puntos porcentuales el porcentaje de bonificación** previsto en el caso rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios, **elevándolo del 50 al 60 por ciento.**

149595 - PRESUNCIÓN RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA PERIODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 01-01-2026

Para **períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2026, se presumirán rentas obtenidas en Ceuta y Melilla**, a efectos de aplicación de la bonificación, aquellas correspondientes a las **entidades que operen efectiva y materialmente allí, que posean como mínimo un lugar fijo de negocios** en dichos territorios, **hasta un importe límite de 60.000 euros** por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla (con anterioridad 50.000 euros), **con un límite máximo total de 1.200.000 euros** (con anterioridad 400.000 euros).

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

149604 - DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD. IMPOSIBILIDAD RECONOCIMIENTO ¨EX NOVO

No es posible aplicar en un ejercicio posterior deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad **generadas en ejercicios anteriores cuando no fueron consignadas en las autoliquidaciones** de los ejercicios en que se generaron.

149622 - DEDUCCIÓN POR ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES. TRASPASO DEDUCCIÓN GENERADA POR FUNDACIÓN PRODUCTORA ESPECTACULO

Un contribuyente que participe en la **financiación de la producción de un espectáculo en vivo realizada por una fundación,** en la medida que cumpla las condiciones y términos establecidos en el artículo 39.7 de la LIS, **podrá aplicar la deducción generada por la fundación productora,** con las condiciones previstas en el artículo 36.3 de la LIS.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Consulta

PROFESIONAL INDEPENDIENTE

IRPF. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS. El ejercicio accesorio de la medicina por cuenta propia puede excluir del régimen especial de impatriados

La DGT advierte de que la obtención de rendimientos profesionales mediante establecimiento permanente en España determina la exclusión desde el mismo ejercicio, salvo que la actividad encaje en las excepciones legales.

Fecha: 30/09/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta DGT V5668-26 de 30/09/2026

SÍNTESIS: El ejercicio accesorio de una actividad profesional puede excluir del régimen de impatriados
La DGT señala que una médica acogida al régimen especial de impatriados que compatibilice su trabajo por cuenta ajena con servicios profesionales independientes quedará excluida si obtiene rendimientos mediante establecimiento permanente en España, salvo que la actividad encaje en las excepciones legales. **El carácter accesorio de la actividad no evita la exclusión**, que surtirá efectos en el mismo ejercicio del incumplimiento y deberá comunicarse a la Administración en el plazo de un mes.

HECHOS EXPUESTOS POR LA CONSULTANTE

- La consultante dispone de un certificado de la AEAT que acredita el ejercicio de la opción por el régimen especial de trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, previsto en el artículo 93 de la LIRPF. En su caso, el régimen comprende los períodos impositivos **2026 a 2031**.
- Trabaja como médico especialista por cuenta ajena en un establecimiento sanitario **y se plantea compatibilizar ese empleo con la prestación de servicios médicos de su especialidad como profesional independiente.**

CUESTIÓN PLANTEADA

- Pregunta si el ejercicio de esta actividad profesional, con carácter accesorio respecto de su actividad laboral, supondría su exclusión del régimen especial.

Contestación de la DGT y argumentos jurídicos

- La DGT concluye que **la obtención de rendimientos de actividades económicas mediante un establecimiento permanente situado en España conllevaría la exclusión del régimen**, salvo que se trate de alguna de las actividades expresamente admitidas en el artículo 93.1.b).3.º y 4.º de la LIRPF.

Su razonamiento se articula en los siguientes puntos:

La conservación del régimen exige mantener sus condiciones.

- El artículo 93.1.c) de la LIRPF impide obtener rentas que se calificarían como obtenidas mediante establecimiento permanente en España, con las excepciones previstas para determinadas actividades económicas.

Las actividades permitidas están delimitadas legalmente.

- Comprenden las actividades calificadas como emprendedoras y los supuestos de profesionales altamente cualificados que prestan servicios a empresas emergentes o desarrollan determinadas actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, con los requisitos correspondientes.

El Reglamento confirma esta limitación durante toda la aplicación del régimen.

- El artículo 113.2 del RIRPF circunscribe las actividades económicas que pueden desarrollar sus beneficiarios a las contempladas en esas excepciones.

El carácter accesorio de la actividad no constituye una excepción.

- La contestación no reconoce una tolerancia por la escasa importancia o el carácter complementario de los servicios profesionales.

- Por tanto, **mantener el contrato laboral no evita la exclusión** si la actividad independiente genera rendimientos mediante establecimiento permanente en España y queda fuera de los supuestos admitidos.
- La exclusión produce efectos **en el propio período impositivo en que se incumplan las condiciones**, y debe comunicarse a la Administración tributaria **en el plazo de un mes desde el incumplimiento**.

Conviene precisar el alcance de la respuesta: la DGT formula su conclusión condicionada a la obtención de rendimientos mediante establecimiento permanente; **no desarrolla un análisis específico de los medios o de la organización con los que la consultante prestaría los servicios médicos.**

Preceptos aplicables

Artículo 93.1.b).3.º y 4.º y c) de la Ley 35/2006, del IRPF. Establece la restricción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en España y las excepciones para determinadas actividades económicas.

Artículo 113.2 del Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 439/2007. Desarrolla los requisitos de las actividades admitidas y limita las que pueden realizarse durante la aplicación del régimen.

Artículo 118.1 y 2 del Reglamento del IRPF. Regula la exclusión por incumplimiento, sus efectos en el mismo ejercicio y el plazo de un mes para comunicarla.

Artículo 119 del Reglamento del IRPF. Regula las comunicaciones a la Administración tributaria, incluida la relativa a la exclusión.

Artículos 69 a 72 de la Ley 14/2013. Son referencias complementarias para la acreditación de las actividades emprendedoras, la cualificación profesional y las actividades de investigación y formación contempladas en las excepciones.

Artículo 3 de la Ley 28/2022.Define las empresas emergentes a las que se refiere una de las actividades profesionales admitidas.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Consulta

RESOLUCIÓN EXTRAJUDICIAL

ITP. ACUERDO MASC. La resolución extrajudicial de una compraventa por mutuo acuerdo impide recuperar el ITP y genera una nueva tributación

La DGT considera que el acuerdo notarial para dejar sin efecto la compra de unos locales, motivado por una irregularidad urbanística, tributa por transmisiones patrimoniales onerosas y no permite devolver el impuesto inicialmente satisfecho.

Fecha: 06/05/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta DGT V1022-26 de 06/05/2026

SÍNTESIS: La resolución de una compraventa mediante un acuerdo extrajudicial en un MASC tributa por TPO. La DGT considera que existe mutuo disenso cuando ambas partes acuerdan dejar sin efecto el contrato, aunque se invoque un error en el consentimiento por irregularidades urbanísticas del inmueble. En consecuencia, no procede devolver el impuesto inicialmente satisfecho y el acuerdo constituye una nueva transmisión sujeta a TPO, conforme al artículo 57.5 del TRLITPAJD.

HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- El consultante adquirió dos locales comerciales mediante compraventa formalizada en escritura pública. La construcción existente sobre el anejo descrito en el título de propiedad carece de licencia urbanística y no puede legalizarse conforme a la normativa aplicable.
- Considera que esta circunstancia podría constituir un error en el consentimiento sobre un elemento sustancial del objeto del contrato y justificar su nulidad. Antes de ejercitar las correspondientes acciones judiciales, **plantea acudir a un medio adecuado de solución de controversias —MASC— y propone a la vendedora comparecer ante notario para intentar alcanzar una solución extrajudicial.**

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

- Pregunta cuáles serían los efectos de dejar sin efecto la compraventa mediante un procedimiento extrajudicial en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —ITPAJD— . En particular, si podría recuperar el impuesto satisfecho aplicando el artículo 57.1 del texto refundido del impuesto.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y ARGUMENTOS JURÍDICOS

- La DGT concluye que **el acuerdo extrajudicial no permite obtener la devolución del impuesto inicialmente satisfecho y constituye un nuevo acto sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas —TPO—.**

Su razonamiento se articula en los siguientes puntos:

El supuesto se califica como una resolución por mutuo acuerdo.

- Aunque el comprador invoque un posible vicio del consentimiento, la operación planteada consiste en que ambas partes acuerden dejar sin efecto la compraventa mediante escritura pública. La DGT no se pronuncia sobre la existencia civil de ese vicio.

Se aplica el artículo 57.5 del TRLITPAJD.

- Este precepto excluye la devolución cuando el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo y considera la operación un nuevo acto sujeto a tributación.

Lo determinante es la voluntad común de extinguir el contrato.

- El cauce utilizado para documentarla no altera esa calificación. Por tanto, formalizar el acuerdo ante notario dentro de una solución extrajudicial no permite acogerse al artículo 57.1.

La intervención judicial tampoco garantiza por sí sola la devolución.

- Conforme a la jurisprudencia que cita la consulta, puede existir mutuo acuerdo aunque las partes acudan a los tribunales y discrepen sobre los incumplimientos o las consecuencias económicas de la resolución.

La escritura tributa por TPO y no por la cuota variable de AJD.

- El documento notarial que recoge el mutuo acuerdo de las partes de resolver el contrato de compraventa se considerará como un nuevo acto sujeto a tributación que tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no por la cuota variable del documento notarial**.**

En consecuencia, **la irregularidad urbanística alegada no basta, en el supuesto planteado, para recuperar el impuesto si la compraventa se deja sin efecto por voluntad concorde de comprador y vendedor.**

Preceptos en los que se basa la contestación

Todos pertenecen al **texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**:

Precepto Aplicación al caso

Artículo 7.1.A). Regula la sujeción a TPO de las transmisiones onerosas inter vivos. Fundamenta, junto con el artículo 57.5, la tributación del nuevo acto derivado del acuerdo resolutorio.

Artículo 31.2. Establece los requisitos de la cuota variable de AJD, entre ellos que el acto no esté sujeto a TPO. Por ello, la DGT descarta esta cuota en la escritura examinada.

Artículo 57.1. Contempla la devolución cuando la nulidad, rescisión o resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente mediante resolución firme, con los requisitos legales. La DGT considera que el acuerdo descrito no encaja en este supuesto.

Artículo 57.5. Es la regla decisiva: impide devolver el impuesto cuando el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo y somete el nuevo acto a tributación. Incluye expresamente la avenencia en conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Sentencia

DEVOLUCIÓN

ICIO. SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE. El contratista puede recuperar el ICIO de obras no iniciadas aunque la licencia siga vigente

El Supremo reconoce el derecho del sustituto del contribuyente a obtener la devolución cuando la rescisión del contrato acredita su renuncia a ejecutar las obras, sin esperar a que se declare la caducidad de la licencia.

Fecha: 07/10/2026 Fuente: web del Poder Judicial. Enlace: Sentencia del TS de 07/10/2026

El Tribunal Supremo reconoce que **el sustituto del contribuyente puede obtener la devolución del ICIO ingresado provisionalmente cuando las obras no se han iniciado y se rescinde el contrato que habilitaba su ejecución**, aunque la licencia siga vigente. Si la rescisión acredita la renuncia expresa a ejecutar las obras, el ingreso inicialmente debido se convierte en indebido, sin necesidad de esperar a la declaración de caducidad de la licencia.

Antecedentes y objeto del recurso de casación

- El Servicio Madrileño de Salud adjudicó a Ferrovial Agromán las obras de reforma de la UCI pediátrica del Hospital Universitario La Paz. La contratista ingresó **103.617,53 euros mediante autoliquidación provisional del ICIO,** en su condición de sustituto del contribuyente, y solicitó la correspondiente licencia urbanística.
- La concesión de la licencia se demoró hasta abril de 2018. En septiembre de ese año, **sin haberse iniciado las obras, las partes resolvieron de mutuo acuerdo el contrato**. El documento de resolución dejó constancia expresa de que no se había ejecutado obra alguna, a efectos de solicitar la devolución del impuesto. Además, la Inspección municipal archivó sus actuaciones tras comprobar la inexistencia del hecho imponible.
- **Ferrovial solicitó la devolución en octubre de 2018**. El Ayuntamiento de Madrid la denegó porque la licencia continuaba vigente. El Tribunal Económico-Administrativo Municipal confirmó esta decisión y remitió a la contratista a reclamar lo pagado al dueño de la obra.
- Posteriormente, las obras se adjudicaron a OHL, que las ejecutó al amparo de una licencia diferente y presentó una nueva autoliquidación provisional del ICIO.
- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo estimó el recurso de Ferrovial, pero el TSJ de Madrid revocó su sentencia en apelación.

La cuestión casacional consiste en determinar si el sustituto del contribuyente puede solicitar y obtener la devolución del ICIO provisional cuando las obras no se han iniciado y se ha rescindido el contrato que habilitaba su ejecución, aunque la licencia siga vigente.

Fallo y doctrina fijada

- El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación de Ferrovial**, anula la sentencia del TSJ de Madrid y desestima la apelación del Ayuntamiento, manteniendo así la sentencia favorable a la devolución.
- Fija como doctrina que **el sustituto del contribuyente está legitimado para solicitar y obtener la devolución de lo ingresado por la liquidación provisional del ICIO cuando no se hayan iniciado las obras y se rescinda el contrato que le habilitaba para realizarlas, aunque continúe vigente la licencia.**
- No impone las costas de casación ni las de instancia.

Argumentos jurídicos

El sustituto ocupa la posición del contribuyente también para ejercer sus derechos.

- La contratista no es un mero tercero que paga una deuda ajena: es sujeto pasivo por disposición legal y desplaza al contribuyente en la relación tributaria. Por ello, puede solicitar la devolución cuando no se ha realizado el hecho imponible.

La licencia no constituye el hecho imponible del ICIO.

- El impuesto grava la realización de la construcción, instalación u obra. Su devengo se produce al iniciarse los trabajos, aunque la normativa permita exigir antes una liquidación provisional a cuenta. **La existencia de una licencia vigente no basta para justificar que el Ayuntamiento retenga indefinidamente ese ingreso.**

La rescisión contractual acredita en este caso la renuncia a ejecutar las obras.

- El Tribunal considera determinantes tanto la ausencia de trabajos como la voluntad de Ferrovial de desvincularse de su ejecución, expresada en la resolución del contrato. La posterior adjudicación a otra empresa, con una licencia distinta y un nuevo ingreso del ICIO, refuerza esa conclusión.

La renuncia expresa y la declaración de caducidad son vías alternativas.

- No es necesario acumular ambas circunstancias. Acreditada la renuncia a ejecutar unas obras no iniciadas, la devolución no puede quedar pendiente de que el Ayuntamiento declare la caducidad de la licencia.

El ingreso inicialmente debido se convierte en indebido.

- El pago provisional tenía cobertura cuando se efectuó, pero pierde su justificación al constatarse que las obras no se ejecutarán por la contratista. Procede, por tanto, reclamar su devolución al Ayuntamiento, sin obligarla a recuperar el importe del promotor.

Preceptos relevantes

Artículo 100.1 TRLHL — Real Decreto Legislativo 2/2004. Define el hecho imponible del ICIO: la realización de construcciones, instalaciones u obras.
Artículo 101.1 y 2 TRLHL. Distingue al contribuyente del sustituto y regula la posibilidad de que este reclame al primero la cuota satisfecha. Esa posibilidad no excluye la devolución municipal cuando el ingreso deviene indebido.
Artículo 102.4 TRLHL. Sitúa el devengo en el inicio de las obras, con independencia de la obtención de licencia.
Artículo 103.1 TRLHL. Regula la liquidación provisional a cuenta y la liquidación definitiva según el coste real y efectivo.
Artículos 20.1 y 21.1 LGT — Ley 58/2003. Establecen la relación entre hecho imponible, devengo y nacimiento de la obligación tributaria principal.
Artículo 36.3 LGT. Define al sustituto como sujeto pasivo obligado en lugar del contribuyente, fundamento de su legitimación.
Artículo 14.1.a del Real Decreto 520/2005. Reconoce a los obligados tributarios que efectuaron el ingreso legitimación para solicitar su devolución.
Artículo 123 del Real Decreto 1065/2007. Se examina para distinguir las devoluciones derivadas de la normativa del tributo de la devolución de ingresos indebidos que procede en este supuesto.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros