

La base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras correspondiente a un parque eólico

Vicente Calvo del Castillo
*Jefe del Servicio de Asistencia Económica
 a Municipios de la Diputación de A Coruña*

1. Sinopsis

1.1. Antecedentes

Un ayuntamiento solicita un informe sobre la cuantificación de la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO) correspondiente a la instalación de un parque eólico, a cuyo efecto el dueño de la obra presenta una separata del proyecto global en la que incluye las unidades de obra que estima que proceden a efectos del cálculo del coste real y efectivo de la obra.

1.2. Consideraciones jurídicas

1. Generales.

Aspectos generales sobre la problemática que plantea el ICIO.

2. Las instalaciones como hecho imponible del ICIO.

Se realiza el análisis del concepto jurídico *instalaciones* en el ámbito del impuesto sobre construcciones. Sólo las instalaciones o los elementos de las mismas que precisan licencia urbanística incurrir en el ámbito material del hecho imponible del ICIO, lo cual exige el análisis de la normativa urbanística.

3. Cuantificación de la base imponible del ICIO cuando el hecho imponible lo constituyen las instalaciones.

Se analizan los elementos que integran el coste real y efectivo de las instalaciones, al amparo de la jurisprudencia emanada al efecto.

4. La gestión del ICIO.

La gestión del ICIO exige una liquidación provisional y otra definitiva. Documentación que debe presentar el sujeto pasivo. Necesidad del visado colegial correspondiente.

1.3. Conclusiones

Se determinan de las unidades de obra que integran la base imponible del ICIO.

1.4. Adenda

Otras consideraciones derivadas de la modificación del ICIO debidas a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de

reforma de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales.

2. Antecedentes

Se solicita la determinación de la base imponible del ICIO de la obra de un parque eólico. Destacamos las siguientes circunstancias:

1. El parque abarca los términos de dos municipios.

2. Presentan un proyecto técnico completo y una separata comprensiva de la obra civil, con la pretensión de que esta última sirva de base para el cálculo de la base imponible del ICIO.

3. En la separata se incluyen las unidades de obra que presuntamente corresponden al término municipal del ayuntamiento consultante. A título de ejemplo, el parque se compone de treinta y ocho aerogeneradores, de los que diecisiete se instalan en el término del municipio que solicita el informe. El importe total de la separata asciende a 232.827.371 ptas. El del proyecto completo, a 2.914.000.000 ptas. (ejecución material).

4. El proyecto completo comprende una serie de partidas que se omiten en la separata. Algunas de ellas deben considerarse obra o instalación a efectos de la determinación del hecho imponible del ICIO. Se acompañan informes y sentencias sobre la cuestión del hecho imponible y la base imponible del ICIO.

5. Cuadro comparativo de la separata y el proyecto total:

Capítulo 1. Movimiento de tierras.

En la separata figuran menos unidades de obra que en el proyecto completo, debido presumiblemente a que parte de la obra se emplaza en el término municipal de otro ayuntamiento, cuestión que habrá que comprobar. La separata contiene la partida 1.01.11 CCTT, que no figura en el proyecto completo.

Sin embargo, en la separata no se incluyen las siguientes partidas del proyecto:

1.01.06. Línea aérea.

1.01.10. Línea aérea.

1.02.01 Cimentación de línea aérea.

1.02.03 Cimentación de línea aérea.

Total capítulo 1 de la separata: 34.345.790 ptas.

Ídem del proyecto completo: 249.635.846 ptas.

Capítulo 2 de la separata. Ampliación de edificio de control.

Se corresponde con el capítulo 6 del proyecto completo, siendo los importes idénticos: 2.883.040 ptas.

Capítulo 3 de la separata. Subestación.

Se corresponde con el capítulo 5.01 del proyecto completo. Importe: 3.783.703 ptas.

No se incluyen en la separata los capítulos 5.02, 5.03, 5.04 y 5.05.

Total del capítulo 5 del proyecto completo: 64.771.648 ptas.

Capítulo 4. Aerogeneradores.

En la separata sólo figuran los fustes, a razón de 7.789.128 ptas. En el proyecto completo, en el capítulo 4, cada aerogenerador, con referencia al rotor y otros elementos, se valora en 54.042.105 ptas.

Importe total de la separata: 127.315.190 ptas. Proyecto completo: 2.205.600.000 ptas.

No se incluyen en la separata los siguientes capítulos del proyecto completo:

Capítulo 2. Centro de transformación: 106.364.000 ptas.

Capítulo 3. Conductores y PAT: 149.475.496 ptas.

Capítulo 7. Línea eléctrica: 86.670.000 ptas.

Capítulo 8. Ingeniería y dirección de obra: 48.600.000 ptas.

3. Normativa analizada

–Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, artículos 101 al 104.

–Ley 1/1997, de 24 de marzo, del suelo de Galicia, artículos 3, 59, 77 y 168, entre otros.

–Decreto 28/1999, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de disciplina urbanística para el desarrollo y la aplicación de la Ley del suelo de Galicia, artículos 10 y siguientes.

–Real decreto legislativo 1/1992, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del suelo, artículo 242, y el Reglamento de disciplina urbanística.

–Ley del suelo de 1976, artículos, 19, 85, 86 y 178.

4. Jurisprudencia examinada

–Sentencia del Tribunal Supremo del año 1999, recurso de casación para la unificación de doctrina de 17 de mayo de 1999.

–Sentencia del Tribunal Supremo del año 1998, marginal del repertorio de jurisprudencia Aranzadi número 1339.

–Sentencias del Tribunal Supremo del año 1997, marginales del repertorio de jurisprudencia Aranzadi números 675 y 4827.

–Sentencias del Tribunal Supremo del año 1996, marginales del repertorio de jurisprudencia Aranzadi números 3149, 3550, 4338, 4972 y 9118.

–Del año 1995, marginales 431, 432, 1384, 2482 y 4717. Del año 1994, marginal 4743 y 5624.

–Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 16 de octubre de 1998.

–Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de A Coruña 176/1999 y 29/2000.

–Sentencia de 28 de diciembre de 2000 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Lugo.

–Tribunal Económico Administrativo Central en Sentencia de 30 de noviembre de 1994, confirmada por la

Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 1996 (Recurso 594/1994).

5. Consideraciones

5.1. Generales

La materia de la base imponible del ICIO suscita un buen número de consultas a este servicio y también numerosos pleitos. Con base en el informe que a continuación se transcribe, realizado en su día a instancias de otro ayuntamiento, el área jurídica del Servicio de Asistencia a Municipios ha obtenido sentencias favorables en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de A Coruña. En concreto, la número 29/2000, que remite también a la número 176/1999, que considera elementos integrantes de la base imponible del ICIO, precisamente en una demanda presentada por Unión Fenosa en relación con el ICIO liquidado con ocasión de la instalación de una línea de alta tensión, “los cables crucetas, conductores o apoyos son tan integrantes de la obra o instalación como el hormigón de los postes que las sustentan”.

La Sentencia de 28 de diciembre de 2000 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Lugo razona, a los efectos de la determinación de la base imponible en un parque eólico:

“Los aerogeneradores están destinados de manera permanente al servicio del fin económico de la explotación, y son los elementos de mayor importancia económica del parque eólico.

“Todos los elementos destinados de una manera permanente a los fines económicos de la explotación están sujetos a la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística y deben ser incluidos en la base imponible del ICIO; de forma que si la importancia económica se debe a su trascendencia a los fines económicos de la explotación, tal elemento ha de ser incluido en la base imponible referida, ‘entendiendo por mayor importancia económica’ la que se deriva de su trascendencia para la explotación del parque eólico.”

Dada la práctica habitual de estas empresas de presentar separatatas del proyecto a efectos de la liquidación del ICIO, el parecer de quien suscribe es contrario a la misma, pues, en primer lugar, se deberá estar a las normas de gestión del tributo, previstas en la respectiva ordenanza fiscal. En segundo lugar, el artículo 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, relativo a la gestión del impuesto, establece que se liquidará “en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismos hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya requisito preceptivo”, no se refiere a separatatas. Por último, y en todo caso, el ayuntamiento, como titular de la gestión tributaria del ICIO, ostenta la potestad de comprobación y liquidación de los elementos determinantes de la

deuda, a cuyo efecto puede reclamar cuantos datos estime conveniente para la correcta cuantificación de la misma, entre otros, el proyecto completo y detallado, el cual, en todo caso también deberá obrar en las dependencias municipales a los efectos de la concesión de la licencia de actividad y de la urbanística.

A la vista del proyecto detallado y completo, deberán identificarse las partidas que constituyen el coste real y efectivo de la obra, la construcción o la instalación, aplicando la interpretación jurisprudencial existente sobre estos elementos y su cuantificación, y debidamente asesorado por un arquitecto o un ingeniero, dado el carácter técnico de dichas partidas. A estos efectos, se ha pasado el expediente al ingeniero de la Diputación para que emita un informe.

5.2. Las instalaciones como hecho imponible del ICIO

Los escasos preceptos que la Ley de haciendas locales dedica a la regulación del ICIO (cuatro artículos) y la ausencia de un desarrollo reglamentario y la ambigüedad de la definición de la base imponible del impuesto determinan la profusa jurisprudencia al efecto, indicativa de la inseguridad interpretativa del elemento tributario citado. Inseguridad que no evita totalmente la doctrina del Supremo.

Uno de los problemas que se plantea es la determinación de los conceptos de construcción, instalación y obra, especialmente el de instalación, y su integración en el hecho imponible del ICIO, pues las obras y las construcciones ofrecen menos problemas en la medida en que no se confunden con otras actividades y vienen perfectamente descritas en otras normas administrativas, como la Ley de contratos, artículos 120 y 123.

En cambio, el concepto jurídico *instalaciones* ofrece mayor complejidad en cuanto a su definición. En principio, aplicando los criterios de interpretación del artículo 23.2 de la Ley general tributaria, los términos empleados en las normas deberán entenderse conforme a la definición de los mismos en el ordenamiento tributario y, en su defecto, según su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

La Ley de haciendas locales no define el término *instalaciones*; sin embargo, se refiere al mismo en diferentes preceptos: 62.b)1, 62.2, 63.b), 64.i) y 132.3, por citar los más significativos. De estas normas enumeramos las siguientes referencias al vocablo *instalaciones* si bien se aplican, estrictamente, al IBI:

a) Las instalaciones pueden ser comerciales e industriales, asimilables a los edificios, cualquiera que fueran los elementos de que estén contruidos, tales como diques, tanques y cargaderos.

b) Se citan entre las instalaciones las destinadas a la práctica del deporte, los muelles, los estacionamientos y los espacios anejos a las construcciones.

c) Se definen las instalaciones agrarias como las situadas en terrenos de zona rústica e indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

d) Se menciona la categoría de instalación fabril.

La definición de *instalaciones industriales* ha sido dada por el Tribunal Económico Administrativo Central en Sentencia de 30 de noviembre de 1994, y confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 1996 (Recurso 594/1994). Si bien se refería al IBI, el concepto vale igualmente para el ICIO (obsérvese que, una vez construido el parque, el ayuntamiento deberá ser informado de la modificación de la ponencia de valores a efectos de la inclusión en la misma del IBI). La sentencia mencionada interpretó, en relación con las centrales nucleares, y haciendo suya la argumentación del abogado del Estado, que “la interpretación técnica y usual del concepto de instalación industrial, asimilable a edificio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley general tributaria, lleva a configurarla como un conjunto de elementos, a modo de unidad técnica o económica, destinados a un proceso productivo.

“[...] A los efectos estudiados, y teniendo en cuenta los criterios interpretativos que recogen el artículo 23 de la Ley general tributaria citado y el artículo 3.1 del Código civil, una central nuclear es una instalación industrial, como sostiene la Administración, y no una máquina, como alega la recurrente.”

Los parques eólicos son, al igual que las centrales nucleares, instalaciones industriales compuestas por un conjunto de elementos, a modo de unidad técnica o económica, destinados los primeros al proceso de producción de energía eléctrica, y asimilables a efectos del IBI a edificios urbanos, aunque sea por la definición de carácter negativo del apartado 3.b) del artículo 62 (no son construcciones rústicas, *ergo* son urbanas) y, por lo tanto, sujetas al IBI. En consecuencia, si son inmuebles urbanos, son también construcciones o instalaciones sujetas al hecho imponible del ICIO. En este proceso hermenéutico recurrimos a las definiciones contables, con la finalidad de determinar el sentido técnico del mismo. Así, el documento 6 de los principios contables públicos, aprobados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas (comisión creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de diciembre de 1990), define:

a) Construcciones. Edificaciones, en general, cualquiera que sea su destino. Se incluyen en este grupo edificios administrativos, comerciales –como mercados o lonjas–, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios, casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etcétera.

b) Instalaciones técnicas. Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: construcciones, maquinaria, material, piezas o ele-

mentos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán, asimismo, los repuestos o los recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones. Se incluyen, en este grupo, centros agrarios y ganaderos experimentales, piscifactorías, granjas y parques cinegéticos, silos, instalaciones y redes hidráulicas, centros de depuración y de tratamiento de residuos.

c) Maquinaria. Conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción, la elaboración o el tratamiento de los productos o que se utilizan para la prestación de los servicios que constituyen la actividad del ente. Esta rúbrica abarca a un amplio abanico de elementos, como por ejemplo los instrumentos de laboratorio, maquinaria agropecuaria y de obras públicas, aparatos médicos asistenciales, equipos de radar, fotocontrol y material fotográfico, etc. Se incluirán todos los elementos de transporte interno. Intentada la definición de los objetos tributarios, continuamos el análisis del hecho imponible cuando se trata de instalaciones. La jurisprudencia examinada repite literalmente el siguiente razonamiento (FJ 3 de la STS 4972/1996, de 28 de junio, y STS 4827/1997):

“Aun cuando el artículo 103.1 de la LHL parezca considerar como base imponible del ICIO, tratándose de instalaciones, el coste de éstas, el concepto ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél, y lo que el artículo 101 de la LHL sujeta al ICIO es la realización de instalaciones siempre que para ello se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, lo cual remite a los artículos 178 de la Ley del suelo (análogo a los artículos 242 del RDL 1/929 y 168 de la Ley) y 1 del Reglamento de disciplina urbanística, pero no en toda su extensión, sino únicamente en cuanto se trate de una actividad de transformación del terreno necesaria para la colocación de las instalaciones industriales. Como ya ha declarado esta Sala, en Sentencia de 3 abril (RJ 1996\3149) del presente año, el objeto del ICIO no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación. Aunque la asignación de usos pormenorizados al suelo sea una de las funciones de la actividad urbanística planificadora y su control dé lugar, en su caso, a licencias urbanísticas, las autorizaciones para el funcionamiento de industrias como, en general, las de apertura y funcionamiento de empresas y locales, no determinan la sujeción al ICIO del acto sometido a control, porque ese acto no corresponde a la realización de una construcción, instalación u obra, de los descritos en el artículo 101 de la LHL. En este contexto han de analizarse las afirmaciones de la sentencia de instancia rela-

tivas a la naturaleza de las licencias exigidas para el funcionamiento de industrias, sentencia que realiza una acertada interpretación de los preceptos legales aplicables por lo que los motivos de casación expuestos han de ser desestimados.”

La aplicación de la jurisprudencia comentada al supuesto concreto del parque eólico no es pacífica. El punto de mayor fricción lo constituye precisamente la partida de mayor valor económico: los aerogeneradores.

En principio, podría entenderse que esta maquinaria o instalación sobre la obra civil no constituye base imponible del ICIO. Así, la STS de 27 de febrero de 1995 (RJ Aranzadi 1384) considera que en la base imponible de la obra de una refinería no pueden incluirse otras partidas que las correspondientes a obra civil ejecutada, excluyendo las relativas a las instalaciones a colocar sobre ellas. La STSJ de Aragón, JT 1997/675, excluye los pilares, los dinteles y los soportes que a manera de mecano están ubicados en una estación transformadora de energía eléctrica. Sin embargo, considero que la correcta interpretación de la doctrina jurisprudencial es la de excluir las instalaciones sólo si éstas no son objeto de la licencia urbanística, circunstancia determinante del hecho imponible (artículo 101). A estos efectos, deben tenerse en cuenta las dimensiones de tales ingenios, pues se compone de un rotor con diámetro de 42 metros, y están situados en torres a 45 metros del suelo.

La licencia de obras se exige para todo acto de construcción, entre los que el artículo 168 de la Ley 1/1997, del suelo de Galicia, enumera –en idénticos términos que lo hacía el artículo 242 de la Ley del suelo de 1992 y el 178 de la ley de 1976– “las obras de nueva planta y la modificación de estructura o aspecto exterior de las edificaciones existentes”.

Por su parte, el artículo 10 del Reglamento de disciplina urbanística de Galicia –Decreto 28/1999– enumera entre los actos sujetos a licencia:

“1. Las obras de construcción de edificios e instalaciones de todas las clases de nueva planta.

“3. Las modificaciones o la reforma que afecten a la estructura de edificios e instalaciones de todas las clases existentes.

“4. Las modificaciones del aspecto exterior de los edificios y las instalaciones de todas las clases existentes.”

En este sentido, la STS de 27 de febrero de 1994 (RJ 5624/1994) puede ser aclaratoria en las consideraciones que realiza sobre los actos sujetos a licencia. Entiende que deben estar sujetas a la actividad de intervención administrativa las obras que afecten al espacio exterior, por el efecto transformador del entorno; ejemplos numerosos hay en la legislación del suelo en que apoyar ese control. Así, en el artículo 19, en relación con el 73.b), en los que se consagra la finalidad protectora del paisaje. En los artículos 85.2 y 86 se restringe la utiliza-

ción del suelo no urbanizable a los usos y fines que se prevean en el planeamiento. Y el 86.2 prohíbe las alteraciones de los usos dentro de los espacios especialmente protegidos –preceptos del TRLS de 1976.

De forma similar se pronuncia la Ley del suelo de Galicia, cuyo artículo 3 regula los diferentes ámbitos de la competencia urbanística, entre ellos, y por lo que nos ocupa, el de la intervención, que comprende el sometimiento a previa licencia de la construcción y el uso de las fincas. Dicha intervención se concreta en el examen y la verificación de los proyectos de obras y las instalaciones a la legalidad urbanística, en la acepción más amplia del término incluyendo el Plan municipal y las ordenanzas correspondientes. Además, es de aplicación directa el artículo 59 de la ley citada, por el que se obliga a las construcciones –y a las instalaciones– a adaptarse al medio ambiente, especialmente en los lugares de paisaje abierto o natural, que es donde suelen ubicarse las instalaciones que nos ocupan. Y los artículos 77 y siguientes, por los que se regula y se protege el suelo rústico, preceptos que se citan por si es de esta naturaleza el emplazamiento previsto del parque eólico.

A mayor abundamiento, la STS de 24 de abril de 1997 –RJ Aranzadi 2469– razona que para que se produzca el hecho imponible del ICIO se requiere que la licencia se refiera precisamente a la realización de cualquier construcción, instalación y obra, locución a la que no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación en el mismo de alguna construcción, estructura o elemento fijo o móvil de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor liquidador

Por lo tanto, los aerogeneradores pueden entenderse sujetos a licencia urbanística en tanto en cuanto modifican y afectan el espacio exterior y el entorno. Esta circunstancia implica la sujeción de este elemento al hecho imponible del ICIO, y por lo tanto la integración de su coste en la base imponible. Esto se indica con las reservas expuestas al principio, motivadas por la imprecisión de la normativa vigente.

5.3. Cuantificación de la base imponible del ICIO, cuando el hecho imponible lo constituyen las instalaciones

Argumentada suficientemente la sujeción al hecho imponible del ICIO de aquellas instalaciones para cuya realización sea preceptiva la licencia de obras por comportar una actividad de transformación del terreno, resta analizar la cuantificación del citado hecho imponible. A estos efectos, el artículo 103.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, regula la base imponible del impuesto como la constituida por el coste real y efectivo de la construcción, la instalación o la obra. La doctrina del

Supremo, manifestada en las sentencias de 18 de julio de 1997 –RJ 4827–, de 28 de junio de 1996 –RJ 4972– y de 3 de abril de 1996 –RJ 3149–, entre otras, referidas todas ellas a instalaciones industriales, afirma que el objeto del tributo no está constituido por el valor de lo instalado, sino por el coste de su instalación, por lo que es acertado incluir en la base imponible el coste del montaje del equipo industrial y excluir las partidas correspondientes al precio de adquisición.

También es interesante la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 20 de enero de 1997, FJ 4 –RJ Aranzadi 1997/675– que, si bien se refiere a una estación transformadora de energía eléctrica, realidad diferente de la que nos ocupa, considera elemento de coste integrante de la base imponible la mano de obra necesaria para la instalación de la maquinaria. En sentido semejante se pronuncia la STJ de Castilla-La Mancha de 16 de octubre de 1998, que cita las sentencias del Supremo de 4 de abril de 1996 y de 15 de marzo de 1995 para amparar la inclusión en la base imponible del coste del montaje del equipo que habría de colocarse en la planta proyectada. En este tipo de obras complejas –añaden las sentencias citadas–, cuyo presupuesto de ejecución material incluya partidas de distinta naturaleza, el ayuntamiento debe realizar la necesaria labor de depuración para excluir de la base imponible aquellas que no respondan a instalaciones para cuyo establecimiento fuera preciso contar con previa licencia de obras o urbanística, aunque sí otro tipo de licencias.

En todo caso, la base imponible de las construcciones debe incluir las partidas necesarias para el correcto funcionamiento del edificio, como son las referidas a electricidad, vidriería y fontanería, las cuales forman parte inseparable de la obra –FJ 4 de la STS de 15 de febrero de 1995, RJ Aranzadi 1019/1995.

El caso del parque eólico tiene, sin embargo, su singularidad respecto de la jurisprudencia producida hasta la fecha. Como ya se indicó, los aerogeneradores y los fustes son instalaciones fijas, que afectan al aspecto exterior medioambiental, modifican el paisaje, el vuelo y, en consecuencia, están tan sujetos a licencia como cualquier edificación o alteración del terreno. Su coste, por tanto, debe integrar la base imponible del impuesto. Otra cosa es que dichas instalaciones pudieran albergar, en su interior, determinada maquinaria, para la cual no se necesita licencia urbanística, sino de actividad. Pero lo que defendemos es la integración en la base imponible del coste de los elementos externos, visibles, como son las palas y las columnas de sujeción.

Recientemente, la STS de 17 de mayo de 1999, por la que se estima el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto contra la STSJ de Castilla-La Mancha 148, de 22 de marzo de 1994, sienta la misma sobre el contenido propio y preciso del concepto base imponible del ICIO. El Supremo razona que una cosa es el

citado coste real y efectivo de las construcciones, las instalaciones y las obras, y otra distinta los “gastos” que tengan que hacerse para sufragar o atender dicho coste y el “beneficio industrial”. Estos dos últimos elementos no forman parte de la base imponible, pues la ley no habla del coste total (por todos ellos), sino de coste real y efectivo. Coste que tampoco puede incluir los “honorarios técnicos de arquitectos y peritos”, tanto de realización como de dirección de proyecto. No deben confundirse los conceptos de *presupuesto de ejecución material* y de *presupuesto de ejecución por contrata*. Resulta de mayor coherencia dar a la expresión del artículo 103.1 de la Ley 39/1988, “coste real y efectivo”, el mismo significado que tiene el “presupuesto de ejecución material”, con el fin de equipararlo conceptualmente con la idea de “importe líquido de las obras ejecutadas”, con lo cual se entiende la norma conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, en armonía con el artículo 23.2 de la LGT. El “coste real y efectivo” no está constituido, en el sentir del Tribunal Supremo, por los desembolsos totales efectuados por el dueño de la obra, la instalación o la construcción, cuantía que se identifica con el concepto económico de *gasto*. Si no por el concepto económico de *coste* de dichas actividades (cuando, como fundamentamos anteriormente, hubiera sido necesaria una licencia urbanística o de obra), importe sensiblemente inferior al del gasto, pues si el *gasto* es lo que realmente se gasta o emplea en la obra o instalación, el coste es el precio neto de la misma.

Por lo tanto, puede afirmarse sin lugar a dudas que “el coste real y efectivo de la construcción, la instalación o la obra”, que constituye la base imponible del impuesto, excluye las partidas de gastos generales, beneficio industrial, IVA y honorarios técnicos por dirección de obra, pues no representan costes directos e inmediatos de la obra que supongan incremento en el valor de la construcción o la instalación que vaya a ejecutarse.

5.4. Gestión del ICIO

Llama la atención que los interesados presenten el proyecto completo a efectos de postular la licencia de obras y una separata a efectos de la liquidación del ICIO. Las sentencias analizadas indican que el ayuntamiento debe depurar las partidas que no integran el hecho imponible del ICIO.

La propia normativa del ICIO –artículo 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre– ordena que se liquide provisionalmente cuando se conceda la licencia en función del presupuesto presentado por los interesados y visado por el colegio correspondiente cuando ello constituya un requisito legal preceptivo. Cuando la ordenanza así lo prevea, se liquidará provisionalmente

en función de los índices o los módulos que la misma prevea al efecto.

Concluida la obra, el ayuntamiento comprobará las obras, las construcciones y las instalaciones realizadas y modificará, en su caso, la base imponible declarada, practicando la correspondiente liquidación definitiva, teniendo en cuenta el coste real y efectivo de dichas actividades.

El artículo 12.2, párrafo segundo, del Reglamento de disciplina urbanística de Galicia, suprime, para los efectos del otorgamiento de licencia, la obligatoriedad del visado urbanístico colegial. Independientemente de la postura que se adopte sobre la pervivencia de la necesidad del visado colegial –no urbanístico colegial–, lo cierto es que a los efectos fiscales la Administración ostenta la potestad de comprobación de los elementos tributarios, entre ellos, de las bases imponibles, y ello tanto la ordenanza fiscal tenga establecido el sistema de autoliquidación como el de declaración y posterior liquidación y notificación por la Administración. Por lo tanto, al obrar en las dependencias municipales tanto el proyecto completo como la separata, el ayuntamiento podrá integrar los elementos determinantes de la base imponible conforme a su criterio, y los contribuyentes podrán justificar la exclusión de determinadas partidas, argumentos que podrán ser aceptados o no por la entidad local y, en definitiva, se producirá el acto administrativo de liquidación tributaria, el cual podrá ser recurrido conforme al procedimiento general del artículo 14 de la Ley 39/1988.

6. Conclusión

1. Las partidas excluidas por el promotor del capítulo 1 referidas a la línea aérea deben incluirse en la base imponible del ICIO, por ser instalaciones de naturaleza industrial que afectan al paisaje y, en consecuencia, sujetos a licencia urbanística (artículos 101 y 103 de la Ley 39/1988; artículo 242.1 del Real decreto legislativo 1/1992, de 26 de junio, y artículos 59 y 168 de la Ley 1/1997, del suelo de Galicia).

2. Capítulo 2. Centro de transformación. 106.364.000 ptas. Debe incluirse la parte que corresponda al municipio consultante, por tratarse de una instalación industrial sujeta a licencia urbanística.

3. Capítulo 3. Conductores y PAT. 149.475.496 ptas. Debe incluirse igualmente la parte correspondiente al municipio consultante.

4. Capítulo 4. Aerogeneradores. Los elementos del aerogenerador que no sean estrictamente maquinaria deben considerarse como instalaciones industriales incluidas en el hecho imponible del ICIO. Además, estos elementos (fuste, palas) son visibles, afectan al paisaje y están sujetos a licencia urbanística y, en consecuencia, tributan por el ICIO.

5. Capítulo 5. Ampliación de la subestación. Debe incluir lo que se considere instalación, excluyéndose la maquinaria, a juicio del ingeniero industrial.

6. Capítulo 7. Línea eléctrica. 86.670.000 ptas. Debe incluirse la parte correspondiente al municipio de la consulta por ser una instalación industrial sujeta a licencia urbanística.

7. Capítulo 8. La dirección de obra no forma parte de la base imponible.

7. Adenda

El estudio realizado se fundamenta en la redacción de la Ley de haciendas anterior a la modificación derivada de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Por este motivo, expongo a continuación los siguientes comentarios, que podrían, a partir de ahora, dar un nuevo enfoque al tema expuesto o afianzar las conclusiones obtenidas a la fecha.

Primera. En relación con la definición de las instalaciones como elemento objetivo del hecho imponible del ICIO.

Las referencias que se hacían en el informe a los preceptos del IBI han de modificarse debido a la nueva regulación de este último impuesto. En efecto, el actual artículo 62.3 de la Ley de haciendas establece:

“A los efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del catastro inmobiliario.”

Pues bien, el artículo 2 de la reciente Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del catastro inmobiliario, define las construcciones, distinguiendo entre los edificios, las instalaciones industriales y las obras de urbanización. Define las instalaciones en los siguientes términos –apartado 6, letra b), del precepto citado:

“Las instalaciones industriales, comerciales deportivas y de recreo, agrícolas, ganaderas forestales y piscícolas de agua dulce, considerándose como tales, entre otras, los diques, los tanques cargaderos, los muelles, los pantalanos y los invernaderos, y excluyéndose en todo caso la maquinaria y el utillaje.”

El apartado 7 del artículo 2 de la Ley del catastro regula una categoría de bienes inmuebles novedosa en nuestro ordenamiento, los bienes inmuebles de características especiales, en los siguientes términos:

“Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

“Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos en los siguientes grupos:

“a) Los destinados a la producción de la energía eléctrica y gas y al refino del petróleo, y las centrales nucleares.

“b) Las presas, los saltos de agua y los embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.

“c) Las autopistas, las carreteras y los túneles de peaje.

“d) Los aeropuertos y los puertos comerciales.”

Bien entendido que estas categorías son de aplicación a efectos del IBI. Su utilización en relación con el ICIO debe hacerse cautelosamente, habida cuenta del principio de estanqueidad en materia tributaria, que no reconoce la aplicación de los conceptos jurídicos de un tributo a otro distinto. Con todo, es de agradecer una referencia jurídica al concepto *instalaciones* tanto en la letra b) del apartado 6 como en el apartado 7 que acabo de transcribir.

Segunda. En relación con la determinación de la base imponible del ICIO.

La Ley 51/2002 modifica el apartado 1 del artículo 103, en los siguientes términos:

a) Por un lado, define el concepto jurídico que desde siempre ha identificado la base imponible: “el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. [...] Se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella.” Lo que nos reconduce a los preceptos de la Ley de contratos para las administraciones públicas que diferencian entre coste de ejecución material y por contrata, como alguna sentencia ya había aplicado en relación con el ICIO.

b) Por otro lado, se añaden, como párrafo segundo del apartado primero del artículo 103, los siguientes elementos que no forman parte de la base imponible:

“[...] ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución materia.”

La modificación eleva a rango legal la jurisprudencia que generalmente se pronunciaba en este sentido de excluir de la base imponible los honorarios profesionales y el beneficio empresarial. El inciso, aunque aclarativo, parece redundante, por cuanto la definición del “coste real y efectivo” como “coste de ejecución material” ya excluye dichos honorarios y beneficio.

El juicio que nos merece esta reforma en relación con la problemática del ICIO es que, aunque aclarativa, la bondad de la misma se reduce a elevar a rango legal la interpretación mayoritaria de los tribunales en relación con la determinación de la base imponible del ICIO –sin perjuicio de las otras modificaciones introducidas referidas a la creación de nuevos supuestos de bonificación de la cuota y de la mayor permisibilidad en la fijación del tipo impositivo. ■