

# Reflexiones sobre el impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras

José Antonio Santandréu Montero

*Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Granada*

1. Regulación legal.
  - 1.1. Desarrollo normativo. 1.2. Razones de su génesis. 1.3. Naturaleza.
2. Hecho imponible.
  - 2.1. Sujeción. 2.2. Supuestos de no-sujeción. 2.3. Exención.
3. Sujetos pasivos.
  - 3.1. Contribuyente. 3.2. Sustitutos del contribuyente.
4. Base imponible.
5. Cuota.
6. Gestión.
7. Devengo.
8. Prescripción.

## 1. Regulación legal

### 1.1. Desarrollo normativo

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, incorporaba como novedad, dentro de la estructura del sistema de recursos tributarios de las entidades locales, el impuesto sobre construcciones instalaciones y obras (ICIO en adelante), a lo largo de cuatro artículos: el artículo 101, que trata de su naturaleza y el hecho imponible; el artículo 102, de los sujetos pasivos; el artículo 103, de la base imponible, cuota y devengo, y el artículo 104, de la gestión del tributo.

La implantación de este nuevo impuesto hizo que desde el principio surgieran muchas voces, algunas discrepantes con su establecimiento, y otras, sugiriendo soluciones a lo que se consideraba que eran disposicio-

nes de escaso acierto técnico. Al hilo de esas críticas y sugerencias se produjeron distintas modificaciones legales, entre las que destacan la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de haciendas locales, hasta culminar con el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, que ratifica las reformas que, siguiendo los dictados de la doctrina del Tribunal Supremo, ya había incorporado la Ley 51/2002. En la actualidad, la regulación legal del ICIO viene contenida en los artículos 100 (naturaleza y hecho imponible), 101 (sujetos pasivos), 102 (base imponible, cuota y devengo) y 103, gestión, del citado Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

## 1.2. Razones de su génesis

Desde su originaria tramitación parlamentaria, se desprendía que este impuesto sobrevino para complementar, o en su caso sustituir, a la tasa por licencia de obras, y evitar el anómalo proceder municipal que exigía ésta mediante un procedimiento más propio de un tributo que de una tasa, y que arrojaba una cuota tributaria cuyo importe sobrepasaba el que debía ser su límite legal: el coste del servicio, así lo declaraba el Tribunal Supremo en diversas sentencias, entre ellas, la de 3 de julio de 1999.

Ese objetivo no se cumplió, como lo atestigua que, tras la Ley 39/1988, la tasa por licencia de obras se mantuvo, y lo que se consiguió fue que junto a ella se instaurase el ICIO, que permite a la Administración local nuevos ingresos mediante la aplicación de un porcentaje fijo al coste real y efectivo de cada construcción, instalación u obra.

El ICIO desde su comienzo se perfila a partir de la tasa por concesión de la licencia de obras y con la finalidad evidente de dar un cierto respaldo normativo a la exacción que venían realizando los ayuntamientos por este último concepto, de tal suerte que el origen del ICIO lo podríamos situar en la consagración legal de una costumbre viciada, que arranca de un uso indebido de las tasas por parte de los ayuntamientos.

El hecho imponible de la tasa por licencia de obras y del ICIO son diferentes como lo atestigua la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1997, a cuyo tenor "el hecho imponible de la tasa consiste en la prestación de un servicio o la realización de unas actividades de la competencia municipal, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al suje-

to pasivo –artículo 20 de la Ley reguladora de las haciendas locales–, mientras que en el ICIO, el hecho imponible está constituido por la realización dentro del sistema municipal de cualquier construcción, instalación u obra, para las que se exija la obtención de la correspondiente licencia urbanística –artículo 101 LRHL [...]“. Es por ello que la aprobación del ICIO debió producir como su lógica consecuencia que la Administración no exaccionara la tasa que aquél venía llamado a sustituir. Sin embargo, la realidad ha sido distinta, ya que la mayoría de las corporaciones locales han mantenido la tasa y el ICIO, dando lugar a lo que una considerable parte de la doctrina ha considerado y denominado como *doble imposición*, ya que, al margen de la diferencia que es de apreciar en los hechos imposables de ambas figuras, es palmario que en ellas se grava una misma base, la manifestación indirecta de una cierta capacidad económica exteriorizada en el gasto que implica la realización de toda construcción, instalación u obra.

Pese a lo que nos pueda merecer la imputación de la doble imposición en que se incurre con la tasa por licencia de obras y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, lo que sí hay que afirmar es la absoluta compatibilidad del ICIO con la tasa por licencia de obras, si bien se recomienda la remodelación de ésta para ajustar su actual configuración a la propia de toda tasa. Esa compatibilidad ha sido también ratificada jurisprudencialmente por las sentencias, entre otras, del Tribunal Supremo de 5 de mayo y 27 de noviembre de 1997.

En esa línea de compatibilidad han ido las últimas reformas protagonizadas por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modifica el artículo 20 de la LRHL, que reconoce expresamente la facultad de los ayuntamientos de exigir la tasa por licencia de obras; en similar sentido, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que estableció la posibilidad de que las ordenanzas fiscales regularan una deducción de la cuota íntegra del ICIO por el concepto satisfecho por la tasa por otorgamiento de licencia, y que ha ratificado el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, cuando en su artículo 103.5 establece que “Los ayuntamientos podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la correspondiente al otorgamiento de la tasa”.

### 1.3. Naturaleza

El artículo 100.1 dispone que “El impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está consti-

tuido por la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra y para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición”.

El precepto transcrito proclama que el ICIO es un tributo indirecto. Desde una perspectiva jurídica se consideran impuestos directos aquellos en los que se establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, que carece de facultades legales para resarcirse de la suma pagada a cargo de otra persona; por el contrario, se consideran impuestos indirectos aquellos a los que la norma jurídica tributaria reconoce al sujeto pasivo facultades para trasladar la carga económica del impuesto a una tercera persona ajena al círculo de obligados por la relación jurídica tributaria. Sin embargo, ésa no es la única acepción para la clasificación de los impuestos en directos o indirectos, porque igualmente es posible entenderla desde una vertiente económica. Así serán directos los impuestos que gravan manifestaciones directas de capacidad económica, como la renta y el patrimonio; e impuestos indirectos, los que gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica, como la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades de consumo o renta gastada. La regulación que hace el artículo 100.1 del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras obedece a la concepción económica de dicho impuesto. Además, es un tributo potestativo, en contraposición a los obligatorios. El artículo 59 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, incluye como obligatorios –los ayuntamientos exigirán– el impuesto sobre actividades económicas, sobre vehículos de tracción mecánica y sobre bienes inmuebles, en tanto que considera como potestativos –los ayuntamientos podrán establecer y exigir– el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y el impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras.

Es un impuesto de cuota variable, porque la misma dependerá del tipo de gravamen que hasta el máximo de un cuatro por ciento sobre la base imponible se aplique, artículo 102.3 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y es además objetivo y real, porque grava un foco patrimonial concreto con independencia de su titular, y ello al margen de que ese foco patrimonial sea un bien o una actividad.

## 2. Hecho imponible

Conforme al artículo 100 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo:

“1. El ICIO es un impuesto indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.

“2. Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.”

### 2.1. Sujeción

De su lectura podemos afirmar que el hecho imponible está formado, básicamente, por los tres elementos que lo integran: 1) la construcción, instalación u obra; 2) que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, y 3) que la misma la expida el ayuntamiento de la imposición.

La concurrencia de los tres elementos es determinante como hecho positivo del nacimiento de la obligación tributaria, y también, como hecho negativo o delimitador, en cuanto que las construcciones, instalaciones u obras en las que no se den esos presupuestos, están no sujetas al ICIO. Bajo la denominación de construcciones, instalaciones y obras se albergan realidades cuyo significado y alcance no generan grandes problemas interpretativos. Así, el Tribunal Supremo, en sentencias de 22 y 30 de julio y 11 de octubre de 1999, sienta la siguiente doctrina: “Se requiere que la licencia se refiera precisamente a la realización de cualquier construcción, instalación u 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 edificación, estructura o elemento fijo o móvil, de tal naturaleza que esté condicionado a la auto-

rización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el ICIO, que es, precisamente, una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él.”

## 2.2. Supuestos de no-sujeción

Son aquellos en los que pareciendo que la construcción, instalación u obra es de aquella que, si bien habitualmente, va a precisar para su realización de la obtención de una licencia de obras o urbanística, por razones específicas, se le dispensa de su obtención. Algunos de los supuestos en que se concreta esa no-sujeción han sido fijados por la jurisprudencia en función de la interpretación que sobre la necesidad de licencia de obras establecía el artículo 242 del TRLS de 1992, lo que hace que algunas de esas posibilidades hayan o puedan someterse a cuestión si las comunidades autónomas al aprobar, en el ejercicio de su competencia, sus respectivas leyes de ordenación urbana, regulan de manera distinta los actos sujetos a la obtención de licencia municipal de obras. En efecto, siendo la licencia de obras uno de los elementos integrantes del hecho imponible, se planteaba la duda de si algunas construcciones, instalaciones u obras, que pese a reunir por su naturaleza los caracteres que la sujetaban al ICIO, sin embargo, estaban dispensadas de licencia de obras, lo que en el fondo originaba que, en definitiva, no tributasen por tal impuesto al no conjugarse el hecho imponible en su plenitud. Esos supuestos son los siguientes:

a) Proyecto de urbanización (artículo 92 del TRLS de 1992), que en cuanto acto de ejecución de un instrumento normativo de planeamiento urbanístico se limitaba a ejecutar aquello que ya había sido aprobado por una norma jerárquicamente superior, y que queda por su naturaleza fuera del ámbito del control de la licencia urbanística (STS de 21 de febrero y 7 de abril de 2000).

b) De igual manera, se dispensaba de licencia de obras aquellas obras de marcado interés público y que, afectando a la ordenación del territorio, no se realicen en terreno urbano. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de febrero de 2000, hace una relación de algunas de esas clases de obras. Además, en otras sentencias lo declara expresamente respecto de obras ejecutadas en el mar (STS de 3 de diciembre de 1982), obras de construcción en un puerto deportivo (STS de 20 de febrero de 1984), obras de construcción de una autopista (STS de 17 de julio de 1987), la construcción

de carretera en suelo no urbano (STS de 9 de febrero de 1996), las grandes obras hidráulicas, construcción de una presa, construcción de carreteras estatales. Similar duda se plantea respecto de si la no-sujeción se extiende no sólo a las obras principales, sino a las denominadas accesorias de aquellas de interés público y de ordenación del territorio. La jurisprudencia se ha pronunciado a favor de la extensión de esa no-sujeción en lo que hace referencia a una planta purificadora de agua (TSJ de Andalucía de 25 de enero de 1999), e incluso la caseta de una autopista de peaje (STS de 22 de octubre de 1999).

En lo que concierne al procedimiento para la solicitud de las obras indicadas de interés general, es preciso que de conformidad con el artículo 244 del Real decreto legislativo 1/1992, de 26 de junio, que aprueba la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana, y el artículo 8 del Real decreto 2187/1978, de 23 de junio, que aprueba el Reglamento de disciplina urbanística, al regular la excepción al régimen general de la obtención de licencia urbanística, impone el seguimiento de un trámite por el que el ministro remite el proyecto al ayuntamiento para que en el plazo de un mes emita el correspondiente informe de conformidad o disconformidad. No hay unanimidad sobre la consecuencia de la falta de observancia de ese procedimiento especial; sin embargo, la realidad es que la opinión mayoritaria se decanta porque, si no se sigue el procedimiento especial, no hay derecho a la no-sujeción (TSJ de Castilla y León de 24 de marzo de 2000 y STS de 17 de abril de 1999, si bien ésta con la reserva que sus propios términos ofrece).

Sin embargo, toda esa doctrina jurisprudencial es susceptible de matizarse desde el punto y hora que el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declara la exención, en los términos que expresa, de las construcciones, instalaciones u obras que menciona en el artículo 100.2 y que será objeto de análisis en el punto referido a la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras.

c) Sujeción al ICIO de las obras realizadas sin licencia. Esta cuestión ha dado lugar a respuestas marcadamente diferenciadas. En efecto, hay un sector que defiende la no-sujeción porque considera que la Administración no debe obtener ingresos económicos de índole tributario por obras que no se atienen a la legalidad urbanística, así como que no es posible que a unos mismos hechos se les atribuyan efectos jurídicos distintos, ya que si a la obra no se le reconoce efecto ni consecuencia porque se ha realizado sin licencia, no parece de recibo que al mismo tiem-

po se le reconozca virtualidad para erigirse en hecho imponible sujeto al ICIO. En el otro lado están los que sostienen la sujeción de este tipo de obra porque evidencia la capacidad económica que grava este impuesto y porque de no sujetarla se atentaría contra el principio de igualdad, ya que sería de peor condición quien actúa conforme a la normativa urbanística, satisfaciendo el ICIO, que quien ignora, cuando no quebranta, aquélla.

Así las cosas, lo primero que hay que precisar es si se trata de obras que, pese a ejecutarse sin licencia, de haberla solicitado podría haber obtenido dicha autorización municipal, en cuyo caso la respuesta se antoja meridiana y con claros apoyos a favor de la sujeción al ICIO de las obras ejecutadas sin licencia. Así, en primer lugar, el principio de legalidad, no en vano el artículo 100 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, cuando describe el hecho imponible lo recoge como la realización de construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no licencia..., lo que evidencia sin ningún esfuerzo interpretativo, que esa posibilidad está contemplada por la ley de manera expresa, y que igualmente le reconoce una consecuencia, como es la conjugación del hecho imponible y por ende la sujeción al impuesto.

Pese a la contundencia de la respuesta legal para el caso expuesto, cabe interrogarse si será idéntica para aquellas obras realizadas sin licencia y que por su manifiesto desacuerdo con la normativa urbanística de aplicación, no sólo no podría obtener el respaldo legalizador de la licencia municipal, sino que además se ordena su demolición. En el fondo se está suscitando la cuestión de si las obras que por su naturaleza son manifiestamente ilegales, y por tanto, ilegalizables, precisan solicitar la licencia municipal, ya que de entenderse que no, no se produciría el hecho imponible.

No considero que exista razón de peso para sustentar suficientemente esa teoría, ya que la licencia municipal de obras se manifiesta como una técnica de intervención administrativa que se basa en el control de los actos de edificación y otros usos del suelo para garantizar su adecuación y sometimiento a la legalidad y al planeamiento urbanístico, de tal suerte que la licencia declara el derecho que el solicitante tiene en virtud de la norma urbanística, y su solicitud se erige en un presupuesto insoslayable y previo para el intento de realizar cualquier obra que no sea de aquellas para cuya realización están dispensadas de manera expresa de su obtención. Mas una cosa es que ciertas obras estén liberadas de contar con el respaldo autorizador de la licencia, y otra muy distinta que se pretenda



extender esa exención de su solicitud al hecho de que la obra proyectada sea manifiestamente incompatible con el ordenamiento urbanístico.

Ciertamente, toda actividad que sea susceptible de quedar albergada como uso del suelo sujeto a la obtención de licencia, impone la necesidad de solicitarla, sin que afecte a la exigencia de esa obligatoriedad, la imposibilidad de su concesión por su alejamiento de la norma urbanística que pudiera autorizarla. En este punto, hay un sector de la doctrina que desaconseja la respuesta afirmativa, porque la capacidad económica que se grava con el impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras, desaparece con el derribo de lo construido.

Sin embargo, no se puede sustentar con firmeza que carece de referente legal válido la sujeción al impuesto de una obra ejecutada sin licencia, que no sea legalizable y cuya demolición se ordene, por el argumento de que supondría gravar una capacidad económica que desaparece, porque lo que grava el ICIO es una manifestación de capacidad económica que se exterioriza en un acto de consumo específico que se agota con la realización de la construcción, instalación u obra, y no como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, en que la capacidad económica gravada es la del resultado de la construcción.

La cuestión analizada no ha recibido una respuesta jurisprudencial uniforme, pues para algunos órganos jurisdiccionales el hecho imponible se perfeccionó con la realización de los actos de consumo (genéricos o específicos) y la ulterior desaparición de la construcción carece de relevancia jurídico-tributaria, Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencias de 2 de mayo de 1994, 3 de abril y 4 de mayo de 1998; en tanto que sostiene la no-sujeción, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en sentencias de 3 de junio, 20 de septiembre y 22 de octubre de 1999.

d) Se cuestiona igualmente si las obras que realiza Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA, en lo sucesivo) precisan de licencia de obras, y por tanto, está sujeta al ICIO. AENA, tras la reforma operada por la Ley de presupuestos de 1997, es una entidad pública empresarial. En el año 2001, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 7 y 21 de junio, declara que las obras que realiza AENA en el demanio aeroportuario no están sometidas al ICIO, y lo hace sosteniendo que era un supuesto de no-sujeción más que de exención, ya que, a su juicio, las obras no precisaban de licencia y por tanto no podían incardinarse en el hecho imponible ya descrito por el artículo 100. En efecto, el problema de si las obras

realizadas por AENA en el demanio portuario están sometidas o no a la preceptiva licencia municipal que se regula de forma genérica en el artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, es absolutamente trascendental para determinar si las mismas pueden ser objeto de ICIO y a su vez devengar una tasa por otorgamiento de licencia municipal de obras. La regulación de las obras en las zonas aeroportuarias se regula en el artículo 166 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; así como en el Real decreto 2591/1998, de 4 de diciembre, sobre la ordenación de los aeropuertos de interés general y su zona de servicio, y de ellas se colige que las obras que, en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio, realice Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal a que se refiere el artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, pero sí a una previa intervención para evacuar un informe en relación con los proyectos de obras, y que debe versar sobre si las obras previstas se acomodan al plan especial de ordenación del espacio aeroportuario. En similar sentido se manifiesta la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.

### 2.3. Exención

En la actualidad, el número 2 del artículo 100 del Real decreto legislativo 2/2004, reproduce lo que establecía el mismo ordinal del artículo 101 de la LHL en redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y en el orden social, que a su vez reiteraba lo que en su día estableció el Real decreto ley 7/1989, de 29 de diciembre, tramitado como ley y aprobada con el número 5/1990, de 29 de junio, cuando proclama que “está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujetas al mismo vaya a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puentes, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación”. Es decir, que nos encontramos con un beneficio fiscal, lo es la exención, de carácter mixto, mitad subjetiva –en razón a los sujetos dueños de las obras–, mitad objetiva –por el destino directo a que deben aplicarse dichas construcciones, instalaciones y obras–. Sin embargo, esa exención

implica su previa sujeción, lo que en principio significa que la realización de esas construcciones, instalaciones u obras precisarían de la licencia de obras cuya obtención integra uno de los presupuestos del hecho imponible del ICIO según exige el artículo 100 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

### 3. Sujetos pasivos

La redacción originaria de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, regulaba en el entonces vigente artículo 102 los sujetos pasivos que a título de contribuyentes y sustitutos, lo son del impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras. Disponía el citado precepto que:

“1. Son sujetos pasivos de este impuesto a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley general tributaria, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las obras; en los demás casos, se considerarán contribuyentes a quien ostente la condición de dueño de la obra.

“2. Tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten la correspondiente licencia o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes.”

Por su parte, el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece en el artículo 101:

“1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

“A los efectos en el párrafo anterior, tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

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

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

Con la nueva redacción dada por el real decreto legislativo se han disipado muchas de las cuestiones que dicho texto auspiciaba, y que afectaba no sólo a la más que confusa redacción, sino incluso a la indeterminación con que aludía a esos sujetos pasivos. En efecto, ese precepto citaba los siguientes vocablos.

### 3.1. Contribuyente

La primera impresión que producía el texto originario del precepto era su alambicada redacción, pese a lo que una lectura detenida permitía apreciar que el sujeto pasivo como contribuyente lo era siempre el dueño de la obra, con independencia de quién sea el dueño del inmueble. Es posible que en ciertos casos se dé identidad entre el dueño del inmueble y el de la obra, así en los casos en que el dueño del solar es el promotor de la edificación, mientras que en otras ocasiones es posible que no se dé esa coincidencia, así cuando una comunidad de propietarios autoriza, en la cubierta como elemento común del edificio, la instalación de una antena de telefonía móvil, caso en el que el sujeto pasivo del ICIO a título de contribuyente es la empresa que instale la antena de la telefonía móvil y nunca la comunidad de propietarios, pues es aquélla la que manifiesta indirectamente la capacidad económica que grava el impuesto. Así lo proclama una constante jurisprudencia de la que sirva de muestra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de febrero de 1996, cuando declara que "la cualidad de propietario del inmueble que acoja la obra resulta inoperante si no coincide con el dueño de la obra a que se atiene la norma, como última y definitiva referencia pasiva en la configuración subjetiva de la relación tributaria. En vista de ello, el texto legal quizás pudo ahorrarse la alusión a los propietarios del inmueble, para mencionar solamente al dueño de la obra".

Sentada la anterior afirmación, lo que procedía era, lo que ahora resulta una obviedad, determinar quién era el dueño de la obra, dado que en todo proceso de construcción, instalación u obra, es susceptible de que converjan varias personas, entre las que a título de ejemplo podemos citar al promotor, constructor, contratista.

En ese propósito de clarificar el auténtico sentido del término dueño de la obra, la jurisprudencia, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 30 de septiembre de 1992, ya apuntó que por tal había que entender a la persona otorgante del contrato en calidad de

parte comitente que encomienda a otra la ejecución de la misma, contrayendo la obligación de satisfacer, en recíproca contraprestación, el precio correspondiente; en similar sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su Sentencia de 21 de marzo de 1997 afirmaba que puede concluirse que el dueño de la obra es la persona o entidad que otorga el correspondiente contrato o encomienda la ejecución de la obra a cambio del precio que corresponda. Es contribuyente quien ostente la condición de dueño de la obra, sea o no propietario del inmueble donde se realizan las construcciones, instalaciones u obras.

Lo anterior, sumado al hecho de que el impuesto grava la manifestación indirecta de una determinada capacidad económica puesta de manifiesto en la realización de un acto singular de consumo, hace evidente que el contribuyente no lo sería el mero ejecutor de la obra, sea el constructor o el contratista, sino aquella persona que, promoviendo y dirigiendo la obra, satisface por ella su importe correspondiente. No en vano, es quien exhibe la capacidad económica que se sujeta al tributo. Es por ello que a modo de conclusión hay que exponer que el sujeto pasivo contribuyente debe diferenciarse del constructor y del dueño del inmueble. El legislador se hace eco de esta construcción jurisprudencial de la acepción de dueño de la obra y lo manifiesta cuando en el párrafo segundo del número 2 del vigente artículo 101, afirma sin ambages que “a los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o coste que comporte su realización”, despejando así cualquier duda que la falta de precisión legal de su concepto favorecía.

### 3.2. Sustitutos del contribuyente

Lo primero que hay que destacar es que la norma trata de dos supuestos de sustitución tributaria distintos entre sí, y que conjugan conductas claramente diferenciadas de las que configuran el hecho imponible. En el hecho imponible, la conducta gravada es la realización de una obra desde la posición de dueño de la obra, en tanto que en la sustitución se refiere a la ejecución material de dichas obras, bien por el trámite inicial de la solicitud de la licencia, bien por la realización efectiva de la construcción.

La figura del sustituto produce un primer efecto: la simplificación de la gestión del tributo. Mediante esta figura se crea un interlocutor de primera mano con la Administración, que se dirige y entiende con quien

ante ella realiza la gestión de solicitar la licencia, o con quien, sin haberla solicitado, realiza las obras. Quien como el sustituto realiza alguna de esas modalidades, asume el cumplimiento de todos los deberes y prestaciones, no sólo de pago, sino también formales, que integran la relación tributaria derivada del hecho imponible. Ese protagonismo real se traduce en los siguientes derechos: ser parte en el procedimiento administrativo de gestión o recaudación y en el eventual judicial, e incluso, en el que antes del real decreto legislativo era objeto de profunda controversia por la doctrina con tesis contrapuestas, consistente en si podía exigir lo pagado como sustituto al contribuyente. Parece evidente que el sustituto, en la medida en que realiza el pago de la obligación tributaria correspondiente al contribuyente en virtud de un mandato legal, tiene derecho a exigir de éste la restitución de lo pagado, pues lo contrario supondría la exigencia del tributo a una persona distinta de la que manifestó la capacidad económica sujeta a gravamen. Pese a esa correcta argumentación, la Ley reguladora de las haciendas locales no contemplaba de manera expresa esa posibilidad, lo que suscitó alguna duda sobre la posibilidad efectiva de esa repercusión.

Esa duda ha quedado disipada por el pleno reconocimiento que de ese derecho hace el apartado segundo del actual artículo 101.2 cuando afirma que "el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota satisfecha", lo que supone una manifestación de paladino reconocimiento de que el obligado principalmente es el contribuyente, es decir, el dueño de la obra. Con anterioridad a esta proclamación legal, ya la jurisprudencia había acuñado esa posibilidad. Así, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencia de 14 de octubre de 1996, afirmaba en referencia a un supuesto como el analizado que "el sustituto está obligado, por imperativo legal, a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria en lugar de aquél, como lo dispone el artículo 32 de la Ley general tributaria, lo que entraña conceptualmente una idea de exclusión del contribuyente en cuyo lugar queda situado el sustituto, no impidiendo la asunción de carga tributaria por parte del sustituto, que, en función de la relación particular existente con el contribuyente, pueda exigir el reembolso de su importe al contribuyente".

La actual redacción del real decreto legislativo permite defender que en el marco de la determinación de la persona del sustituto, se pueda dar en un mismo supuesto dos sustitutos: el que inicia la obra y el que pide la licencia. Es claro que esa situación, por improbable que parezca, no está

descartada por el texto legal, en cuanto establece que esa condición de sustituto se adquirirá por quien ejercite una de las dos actividades, sin que el inicio de una excluya la producción de la otra. En ese caso, es claro que la Administración podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de los sustitutos, sin perjuicio de que, como enseña la lógica, prefiera hacerlo con quien se ha dirigido y mantenido con ella la relación administrativa derivada de la solicitud de la licencia.

La circunstancia que el hecho imponible –realización de construcción, instalación u obra– se prolongue en el tiempo desde su inicio hasta la completa terminación, hace que en ese transcurso de tiempo se produzcan una serie de cambios subjetivos, lo que da lugar a algunas situaciones como las que a continuación expongo.

A) Cambio de la titularidad de una obra. Hay un sujeto pasivo contribuyente que es quien ordena la realización y en cuanto acredita una manifestación indirecta de capacidad económica deviene en aquella condición. Sin embargo, una vez que la construcción ha concluido, se cambia su titularidad, en ese caso el sujeto pasivo como contribuyente sería el titular inicial, que fue el que hizo la exhibición de capacidad económica que grava el ICIO.

B) Cuando el dueño de la obra no es dueño del inmueble sobre el que se alza, mas con posterioridad, éste se hace con la propiedad de aquélla. En este caso, la titularidad de la obra inicial es la que marca la condición del sujeto pasivo contribuyente.

C) Cuando la transmisión de la obra se produce antes de su terminación, de tal suerte que la liquidación provisional se lleva a cabo por el primer dueño, en tanto que, cuando concluye la obra, el dueño es distinto y es posible que haya realizado más obra que la inicialmente proyectada. En este caso, no hay una solución unánimemente satisfactoria, aunque un sector mayoritario se decanta porque sea el sujeto pasivo contribuyente inicial el que siga obligado al pago del ICIO, sin perjuicio de que, lo que haya satisfecho como consecuencia del exceso de la obra total efectuada respecto de la presupuestada, lo pueda repercutir contra el dueño ulterior de la obra.

D) Obras efectuadas por el concesionario de servicios públicos, en este caso el hecho de que una vez vencido el plazo la obra revierta a la Administración no priva a la empresa adjudicataria de la condición de dueña de la obra, ni en consecuencia de la condición de sujeto pasivo del impuesto del ICIO devengado (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1995 y 18 de mayo de 1998).

E) Supuestos de obras cuyo dueño es el propio ayuntamiento. De lo expuesto hasta ahora, la realización de obras por parte de los ayuntamientos determina su condición de contribuyente en la relación jurídica tributaria, lo que no plantea ningún problema especial que merezca ser destacado. Lo que se plantea es si el ayuntamiento impositor y sujeto activo de la relación tributaria, puede ser al mismo tiempo contribuyente, y, en el caso de que así sea, si es posible la autoexigencia de un tributo por parte de la Administración. Un sector de la doctrina sostiene que la Administración no puede ocupar simultáneamente la posición de sujeto activo y pasivo de la relación jurídica tributaria. Esa postura se basa en que cuando es la Administración la que realiza el presupuesto de hecho, la obligación tributaria no surge; en efecto, cualesquiera que sean las operaciones contables y administrativas que la realización del presupuesto de hecho dé origen, en estos casos, jurídicamente es imposible que surja a favor y en contra de una misma persona. Todo lo más, la operación contable se realiza para dejar constancia de que, a pesar de haberse producido el hecho imponible, no ha nacido la obligación tributaria. De acuerdo con esta exposición, el ayuntamiento no podrá ser contribuyente del ICIO por las obras que realizara en el ámbito territorial de sus competencias. Frente a esta tesis, se yergue otra conforme a la que afirma que no hay motivo para rechazar esa posibilidad pues el derecho positivo español admite generalizadamente la subjetividad tributaria pasiva de las corporaciones locales sobre sus tributos propios, de tal manera que en la medida que no fuera de aplicación una norma expresa de exención a su favor, que realizaran las obras en los términos previstos en los artículos 100 y siguientes de la LRHL, serán contribuyentes.

De acuerdo con la actual regulación legal, en que el sujeto pasivo contribuyente es el dueño de la obra, no hay obstáculo para declarar su condición de sujeto pasivo contribuyente en todos aquellos casos en que el ayuntamiento promueva la realización de alguna construcción, instalación u obra de las que no estén declaradas exentas por el artículo 100.2 del Real decreto legislativo 2/2004.

#### **4. Base imponible**

Viene recogida en el artículo 102 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ha sido uno de los aspectos que ha dado lugar a una variada y frondosa aportación tanto doctrinal como jurisprudencial, propiciada en



gran medida por lo escueto de la descripción que de ella hacía la originaria redacción de la LRHL.

En efecto, el artículo 103.1 de la LHL, en su prístina exposición, establecía que “La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra”.

Es decir, que su ámbito quedaba delimitado por el alcance y los contornos que se le atribuyera al vocablo coste real y efectivo, pues el texto, lo reitero, no reseñaba directamente ningún otro término o matiz.

Sin embargo, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, incorporaba una serie de matizaciones que lo hacía distinto, y conforme a las que el artículo 103.1 quedaba del siguiente modo: “La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forman parte, en ningún caso, el impuesto sobre el valor añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales; ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionado con dichas construcciones, instalaciones u obras.” Así las cosas, dos son las principales cuestiones que la base imponible del ICIO centraban la atención en la concreción de su alcance y en la forma en que se determina a los efectos de la liquidación de dicho tributo.

En lo que concierne a la fijación de su ámbito, debemos empezar por la concreción del vocablo “coste real y efectivo”, y a ese menester se ha empleado con denuedo la doctrina elaborando unas tesis que podemos aglutinar, en aras a la brevedad y simplicidad, en tres grandes tendencias:

A) La que postula la posibilidad de trasladar a ella la acepción de coste del artículo 31 de la LRHL referido a las contribuciones especiales. Mas ese intento no es satisfactorio porque en ese precepto se alude a los costes totales soportados por la entidad local –entre ellos las indemnizaciones satisfechas a terceros, los gastos por la ocupación de los terrenos mientras se realizan las obras, etc.–, en la realización de las obras a subvencionar por las contribuciones especiales entre aquéllos, y que son extraños al ICIO.

B) Globalista. Es la postura de aquellos que atribuyen al coste real y efectivo el sentido de todo aquel que es necesario legalmente para realizar una obra; y, costes y gastos necesarios son los relativos a honorarios técnicos, coste de material, de personal, beneficio industrial, IVA. Engloba esta parte de la doctrina todo aquello que se realiza con motivo de la construcción, instalación u obra, cuando lo más ortodoxo es que abarque sólo lo que se realiza por la obra.

C) Una tercera vía es la que representa la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, y conforme a la que deben considerarse como partidas integrantes del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra –con carácter meramente enunciativo y sin ánimo de exhaustividad–, todos los costos directos e indirectos ocasionados por dicha construcción, instalación u obra, como son los honorarios satisfechos por los profesionales por la elaboración de proyectos y dirección de las obras, el coste de los materiales empleados en las mismas, los sueldos y salarios de los operarios que intervengan en ellas, el beneficio industrial. Por el contrario, no deben integrarse en ese coste real y efectivo los referentes a maquinaria industrial o elementos de la construcción, instalación u obra cuya colocación, aisladamente considerada, no precise la obtención de licencia urbanística.

De entre todas esas opiniones, la que goza de mayor respaldo es la última, pues los conceptos que expresa reflejan una manifestación indirecta de capacidad económica que supone la realización de la construcción, instalación u obra.

Sin embargo, la discrepancia doctrinal sobre la exacta configuración de ese concepto contrasta con la uniformidad de la jurisprudencia. Ciertamente, pese a los esfuerzos doctrinales para acotar los elementos que deben formar parte del concepto de constante referencia, lo cierto y verdad es que la jurisprudencia ha sido poco receptiva a sus esfuerzos, como lo demuestra que el Tribunal Supremo lo ha delimitado de una manera totalmente distinta. Para ello, diferencia –STS de 17 de mayo y 29 de noviembre de 1999– el término gasto (el que realmente se gasta o emplea para la construcción) del de coste (precio neto de la construcción). Su doctrina aparece condensada en la Sentencia de 24 de mayo de 1999, dictada en recurso de casación para la unificación de la doctrina que, de manera sinóptica, resume en el sentido siguiente: el Tribunal Supremo parte de que se deben computar no todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra, sino aquellos que integran el presupuesto presentado por los interesados para su visado por el colegio oficial correspondiente y que reseñan las partidas que determinan el coste de ejecución material, y en consecuencia, hay que excluir los gastos generales, el beneficio industrial, los honorarios profesionales, el IVA, el estudio de seguridad e higiene en el trabajo, así como, de ser preciso, el estudio de impacto ambiental.

Los criterios jurisprudenciales configuraron un cuerpo de resoluciones en los que existía coincidencia de excluir del concepto de base imponible y por tanto del de coste real y efectivo, los siguientes:

a) Exclusión del beneficio industrial.

Si el hecho imponible es una manifestación indirecta de capacidad económica que la realización de una construcción, instalación u obra supone, hay que excluir el beneficio industrial pues gravarlo significaría (STS de 17 de mayo de 1999) hacerlo tanto sobre la riqueza que representa el afrontar la realización de esa construcción, instalación u obra como el volumen de negocios del constructor.

b) Exclusión de los honorarios técnicos.

Carece de sentido incluir los gastos de personal asalariado y no de los directores técnicos de la obra. Ello parece descansar en que los proyectos técnicos redactados para la realización de las construcciones, instalaciones u obras, no contemplan esa partida porque, según parece que razona el Tribunal Supremo, no forman parte del presupuesto de ejecución material de las obras (STS de 12 de marzo de 1997 y 1 de julio de 1999).

c) Exclusión de los llamados gastos generales.

Con esa denominación se alude a esos gastos que aun suponiendo un coste para el constructor susceptible de ser repercutido sobre el interesado bajo el concepto de coste total de la obra, no suponen, por contra, un coste que tenga reflejo material en la propia obra, y en este sentido no afectan directamente al coste real y efectivo de la obra. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1999 cuando afirma que “el coste real y efectivo no está constituido por todos los desembolsos efectuados por los dueños de las obras y que reconozcan a aquélla como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el artículo 68.a) del Reglamento general de contratación, compuesto por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra”.

d) Exclusión del IVA devengado por el constructor.

Cualquier consideración que sobre su exclusión pueda hacerse es actualmente ociosa porque la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de manera expresa lo ha excluido en el artículo 103.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

e) Exclusión del coste de los bienes independientes separables de la obra.

Esa exclusión es de todo punto razonable, no en vano los elementos separables no son, por definición, parte de la obra, y por tanto no deben quedar gravados por un impuesto cuyo objeto es la realización de construcciones, instalaciones u obras. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 15

de febrero de 1995, establece que las partidas de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, son elementos inseparables de aquélla y que figuran en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia, por lo que es claro que han de ser incluidas en la base imponible del impuesto.

f) Gastos ocasionados por la realización de estudios de impacto ambiental.

Estos estudios vienen impuestos legalmente para cierto tipo de construcciones, instalaciones u obras, y al ser previos al devengo del ICIO y no estar directamente relacionados con la obra, permiten concluir que no forman parte de la base imponible del impuesto, así lo establece el Tribunal Supremo en la Sentencia de 3 de abril de 1996.

g) Gastos ocasionados por los proyectos de seguridad e higiene.

En este gasto el Tribunal Supremo, superando algunas vacilaciones iniciales, ha concluido con la declaración de la procedencia de su exclusión. Así, en la Sentencia de 24 de mayo de 1995 se excluye, ya que, aunque su realización viene impuesta legalmente por la normativa de aplicación, es un gasto ajeno al estricto coste de la obra civil, y, en consecuencia, debe ser excluido del cálculo para la determinación de la base imponible.

En esta situación, el actual artículo 102 del real decreto legislativo, haciéndose eco de las anteriores contribuciones, dispone:

“1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de la ejecución material de aquella. No forman parte de la base imponible el impuesto sobre el valor añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, los precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco con los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

“2. La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

“3. El tipo de gravamen del impuesto será fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del cuatro por ciento.

“4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.”

La doctrina jurisprudencial ya fue acogida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley de haciendas locales, como con toda claridad expresaba su exposición de motivos, y en la actualidad ha sido mantenida por el real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que en el número 1, *in fine*, del artículo 102 concluye que el coste real y efectivo se debe entender como “el coste de ejecución material de aquella”, para acto seguido y consciente que todavía esa precisión lo es a un vocablo de amplio significado, lo descarga de todos aquellos gastos que no deben formar parte de él, y en el que sí especifica la expresa exclusión de los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista, así como cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Es decir, el legislador tiene claro qué conceptos han de ser auténticamente sacados del de coste real y efectivo y los enumera, sin embargo, consciente de la amplia gama de gastos, distintos de los expresamente excluidos, que pueden concurrir en el coste de una construcción, instalación u obra, incluye una cláusula genérica que abarca a cualquier otro que no forme parte del contenido estricto de aquel. Dentro de esa exclusión genérica hemos de reseñar que tendrían cabida los gastos originados por los estudios de seguridad e higiene en el trabajo, los de estudio de impacto ambiental, así como el coste de los bienes independientes separables de la obra.

## 5. Cuota

1. Concepto. La cuota del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

2. Determinación. En un principio, la Ley 39/1988 establecía que el tipo será el dos por ciento, si bien los ayuntamientos podrán incrementarlo hasta los límites siguientes, hasta un máximo de un cuatro por ciento para municipios con población de derecho superior a 100.000 habitantes.

La Ley 50/1998 estableció el límite general máximo de un cuatro por ciento, y unos límites expresos, según la población de derecho, cuyo tipo inferior era de 2,4% para municipios de población de derecho de hasta 5.000 habitantes, con sucesivos incrementos de 0,40 en el tipo, conforme aumentaba la población de derecho.

El Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, fija un límite máximo de cuatro por ciento, sin atender a la población de derecho para establecer límites específicos inferiores.

## 6. Gestión

En este aspecto, hemos de poner de manifiesto la variación legislativa que ha sufrido.

Así, la redacción primitiva de la LRHL disponía en su artículo 104:

“1. Cuando se conceda la licencia preceptiva se practicará una liquidación provisional, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

“2. A la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y el coste real y efectivo de las mismas, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

“3. Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de auto-liquidación.”

En un principio debemos destacar que la liquidación denominada provisional sólo era exigible cuando se concedía licencia, hasta ese momento no surge la obligación de su ingreso.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, incorporaba en este aspecto un importante matiz cuando establecía que:

“[...] cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible: a) en función del presupuesto presentado –se entiende en los casos en que se haya solicitado licencia–, o b) cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto.

“Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma –utilización de los mismos términos que el artículo 103 cuando determina que la base imponible estará determinada por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra–, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva y exi-

giendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.”

El Real decreto legislativo 2/2004 reitera en su integridad el contenido del artículo 104.1 transcrito, si bien ahora con el número ordinal 103.

Es decir, que la obligación de la práctica de esa liquidación provisional puede surgir en dos momentos: si se concede licencia, desde el momento de la concesión, y en el caso de no haberse solicitado, concedido o denegado, desde el instante en que comience a realizar las obras.

La diferencia entre la primera y la actual regulación se manifiesta patente. Aquélla hacía surgir el deber de la liquidación provisional desde el momento de la concesión de la licencia, en tanto que ésta, la hace depender de aquélla, si la obtiene, o, en el caso de no solicitarla, concederla la Administración o denegársela, cuando se inicie, sin licencia, la construcción, instalación u obra.

El importe sobre el que se realizará la liquidación provisional o a cuenta, es en función del coste estimado según el presupuesto, en tanto que la liquidación definitiva tomará como soporte de su cálculo el coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra, comprobado por la Administración una vez concluida la construcción, instalación u obra. Problemas que ocasiona la mecánica del tributo.

En principio, el hecho imponible es el presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria, en tanto que el devengo marca el momento a partir del que nace dicha obligación. De tal suerte que la cadencia natural es la producción, primero, del hecho imponible y, con posterioridad, el devengo del tributo. Sin embargo, en la liquidación provisional a cuenta en el ICIO no ocurre así ya que el devengo es anterior al hecho imponible. Efectivamente, el artículo 103 establece que la llamada liquidación provisional a cuenta se practicará cuando se conceda licencia de obras, pese a que en dicho momento todavía no ha comenzado el hecho imponible, que es la realización de la construcción, instalación u obra.

El hecho de si ese primer ingreso constituía o no una liquidación provisional o un ingreso a cuenta, fue despejado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, que incorporaba al texto del artículo 104 ambos vocablos, cuando establece que se practicará una liquidación provisional a cuenta.

El artículo 104.1 del citado texto legal disponía que:

“Cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia, se inicie la construcción la instalación o la obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

“a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo haya sido visado por el colegio oficial correspondiente, cuando ello constituya un requisito preceptivo.

“b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al afecto.

“Una vez finalizada la construcción, instalación u obra y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación efectiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándolo, en su caso, la cantidad que corresponda.”

En su redacción originaria, el artículo 104 sólo contenía el término preceptivo de que se practicará liquidación provisional. Ello dio origen a un sinfín de críticas, porque se entendía que no era posible una liquidación provisional cuando el impuesto no se había devengado –se devenga cuando se inician las construcciones, instalaciones u obras–, de ahí que se hablase que, más que de una liquidación provisional, se trataba de un ingreso a cuenta. Esas reflexiones ciertamente críticas de la doctrina sobre la técnica legislativa usada para la descripción de la base imponible, hizo que la Ley 50/1998 diera una nueva redacción al artículo 104, que mantiene el carácter de provisional de esa liquidación, adicionándole el matiz de que su ingreso será a cuenta. La obligación tributaria se asocia a la realización del hecho imponible, y el devengo es el momento en que se considera que nace la obligación tributaria. Resulta muy difícil recomponer desde el punto de vista de una correcta técnica tributaria un impuesto como el ICIO en que el devengo se sitúa en un momento anterior a la realización del hecho imponible.

En esa línea, el artículo 103 ordenaba que se practique la liquidación provisional cuando se conceda la licencia aunque no se haya producido todavía el hecho imponible, es decir, la construcción, instalación u obra. Para solucionar ese inconveniente, el legislador ha optado por englobar los dos vocablos, por un lado, liquidación provisional y, por otro, a cuenta, lo que en el fondo refleja es que estamos ante un ingreso anticipado o, como expresa la norma, a cuenta.

La base imponible sobre la que opera la liquidación provisional a cuenta, viene determinada en función del presupuesto presentado por los interesados o de los índices o módulos de la ordenanza. Es por ello que la base imponible de la liquidación provisional a cuenta lo constituye el



coste estimado de la construcción, instalación u obra; en tanto que en la liquidación definitiva que ha de practicarse al término de la construcción, instalación u obra, la base imponible será el coste real y efectivo de la obra. Una vez obtenida la licencia y satisfecho el ingreso a cuenta, el contribuyente comenzará la construcción proyectada y, una vez terminada la construcción, instalación u obra, tendrá lugar la liquidación del impuesto que según la terminología empleada por la LRHL de 1988, así como el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se denomina "liquidación definitiva". Para ello, el ayuntamiento comprobará (artículos 109 y 52 de la LGT de 1963) las obras realizadas y determinará su coste real, aplicando a la magnitud así calculada el correspondiente tipo de gravamen. Si el valor real de las obras coincide con el estimado en el momento de realizar el ingreso a cuenta, también coincidirá la cuantía del ingreso a cuenta y la del impuesto liquidado, por lo que no será necesario efectuar ningún ingreso complementario. Si, por el contrario, el coste real comprobado difiere del coste estimado en que se basó el ingreso a cuenta, la liquidación pondrá de manifiesto la obligación del contribuyente, la obligación de efectuar un ingreso por la cuantía diferencial o la obligación de la Administración de practicar una devolución, respectivamente, en caso de que la liquidación sea superior o inferior al ingreso a cuenta. La facultad de comprobación de la Administración, tanto de la obra realmente ejecutada como el coste igualmente real y efectivo de ellas, exige que dicha actividad administrativa se realice de una forma motivada y que se notifique fehacientemente al interesado para que pueda conocer los criterios y parámetros técnicos de que se ha servido la Administración en esa labor de comprobación administrativa.

La jurisprudencia ha rechazado de manera constante la utilización por parte de los ayuntamientos de métodos objetivos para la determinación de las bases imponibles, prefiriendo la comprobación directa de las obras, así como la valoración del coste real y efectivo de las mismas. Porque aunque para la concreción de la base imponible de la liquidación provisional a cuenta, el real decreto legislativo contempla la utilización de los datos del presupuesto o, en su caso, de los índices o módulos de la ordenanza, lo cierto y verdad es que como método más correcto para la liquidación definitiva la opinión mayoritaria se decanta, de manera clara, por la valoración que resulte de un examen directo y personal que los servicios técnicos efectúen del alcance real y efectivo de las obras realizadas y, en consecuencia, de su coste.

Se cuestiona que si coincidiera la base imponible de la liquidación provisional a cuenta y la de la liquidación definitiva, en cuyo caso la cuota a ingresar será cero, pues ya se había ingresado con ocasión de la práctica de la liquidación provisional a cuenta, si la Administración vendría obligada a realizar la liquidación definitiva. Aunque razones de economía procedimental pudieran aconsejar la innecesariedad de su práctica, lo cierto y verdad es que la liquidación definitiva se erige en un acto administrativo de obligado e ineludible cumplimiento, pues es la única forma de que el ICIO obedezca a la mecánica de todo impuesto en que se produce primero el hecho imponible, con posterioridad el devengo del impuesto y por último la liquidación del mismo. De no ser obligatoria, tendríamos un impuesto en el que el pago dimanante de la liquidación sería anterior al hecho imponible y al devengo. Es por ello que el ICIO precisa de la liquidación definitiva, cualquiera que sea su resultado, y el ingreso efectuado como consecuencia de la liquidación provisional no dejaría de ser un ingreso a cuenta, como ahora con precisión ya establece el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La autoliquidación. El artículo 103.4 del Real decreto legislativo 2/2004, establece que “Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación”. Es evidente que existe una habilitación legal por parte del real decreto legislativo a favor de las corporaciones locales para que puedan establecer esa fórmula de declaración tributaria por medio de la correspondiente ordenanza fiscal.

Sobre si esa modalidad es válida para la liquidación provisional o definitiva, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencia de 12 de mayo de 1997, en relación con una ordenanza fiscal que, en virtud de la reseñada habilitación legal, vino a establecer dicho régimen en dos momentos distintos y sucesivos, afirma:

“Así, toda autoliquidación se hace sobre una base imponible que tiene su sustento en el presupuesto presentado, mientras que el sistema instaurado por la ordenanza fija que la segunda autoliquidación se haga sobre las obras efectivamente realizadas y su coste real. Ello es competencia exclusiva de la Administración a través de la pertinente comprobación administrativa sin que quepa por la vía elegida desdoblarse la autoliquidación del particular más allá del momento y la base que contempla el artículo 104.1 de la Ley reguladora de las haciendas locales. La liquidación definitiva se configura por la base sobre la que se formula y la determinación del coste real y efectivo de las obras realmente efectuadas es come-

tido propio e intrasladable de la Administración, sin que pueda desbordar ese ámbito competencial de la manera pretendida por el artículo 6, número 4, de la ordenanza municipal que por tal motivo anulamos dejándola sin efecto en el punto referido por no conforme a derecho.”

Considero de interés destacar la trascendencia que a los efectos de una posible infracción tributaria grave del artículo 79 de la Ley general tributaria de 1963, puede tener la realización de la autoliquidación sin ingreso. Esa cuestión ha sido tratada por varias sentencias del Tribunal Supremo de fecha 4 de marzo y 15 de diciembre de 2003 y 29 de abril de 2004, y, en las que de manera expresa, se viene a decir que la letra a) del artículo 79 de la LGT, tras la modificación en su texto, operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, queda de la siguiente forma:

”Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127, también de esta ley.”

Se aprecia que el elemento fundamental del tipo de esa infracción tributaria grave es un acto o, concretamente, dejar de ingresar en los plazos reglamentarios en plazo una obligación tributaria devengada y exigible; sin embargo, tal acto omisivo puede traer su causa de conductas muy distintas que conviene exponer, y que son:

1. El impago de obligaciones tributarias, líquidas, vencidas y exigibles, conocidas por la Administración, o, lo que es lo mismo, contabilizadas; en este caso, el artículo 79.a) por remisión al artículo 127 excluye la existencia de infracción tributaria, porque la respuesta lógica de la Hacienda ha sido exigir el cobro por vía ejecutiva, previa certificación de descubierto (documento contable), providenciada de apremio (resolución de inicio del procedimiento ejecutivo administrativo).

2. El ingreso se lleva cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración tributaria, conducta que según el artículo 79.a) en relación con el artículo 61, ambos de la LGT, tampoco es constitutiva de infracción tributaria, sin perjuicio de la exigencia de determinados recargos y/o no con intereses de demora.

3. El acto omisivo que deja de ingresar en plazo, se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación, y el ingreso se obtiene por la actuación de la Inspección de Tributos de la Administración. Éste es el caso que podría dar lugar a considerarlo como la infracción

grave del artículo meritado. Sin embargo, la propia Ley 25/1995, en relación con la tipicidad de las infracciones tributarias ha reformado el artículo 123, a cuyo tenor:

“1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, de acuerdo con los datos consignados en la declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto. De igual manera, podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.”

El artículo 123 de la LGT parte de una realidad incontestable y es que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración tributaria, cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible.

Tras varias consideraciones, el Tribunal Supremo declara que cuando como sucede en el ICIO un contribuyente presenta la autoliquidación ante la Administración y no efectúa ingreso, esa falta no constituye infracción tributaria grave del artículo 79.a) de la LGT porque no ha habido ocultación de los datos y elementos precisos para que la Administración conozca la realidad del hecho imponible, pero sí ha habido un retraso en el ingreso de la cuota del ICIO, por el período comprendido desde el día siguiente al plazo reglamentario de treinta días de presentación de la autoliquidación, hasta que por el ayuntamiento se resolvió el expediente, en el que se liquidó la cuota del ICIO e intereses.

Acto seguido, concluye el Tribunal Supremo, “por supuesto y para evitar equívocos, sí existirá infracción tributaria grave, cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente”, declarando que para que la doctrina interpretativa expuesta despliegue todos sus efectos debe reunir todos los siguientes requisitos:

“1.º Que se haya presentado proyecto de obras y presupuesto de las mismas, visado por el colegio oficial.

“2.º Que se haya solicitado y obtenido la correspondiente licencia de obras.

“3.º Que, en consecuencia, la Administración tributaria del ayuntamiento de que se trate tenga pleno conocimiento de los datos necesarios para practicar la liquidación provisional”.

## 7. Devengo

El hecho imponible del ICIO, como de cualquier impuesto, lo constituye la realización del presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El devengo es el momento a raíz del que esa obligación tributaria nace, de tal manera que existe una clara sintonía entre el hecho imponible y el devengo.

En el ICIO el devengo se produce, artículo 102.4 del Real decreto legislativo 2/2004, en el momento de iniciarse la construcción, la instalación y la obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

La regulación legal del ICIO hace que el devengo se produzca antes de la total realización del hecho imponible, que lo constituye la realización –no su comienzo como el devengo– de la construcción, instalación u obra.

La importancia del devengo estriba en que el sujeto pasivo puede conocer todas las consecuencias del acto jurídico que realiza en el momento en que comienza a actuar. La principal misión o función que realiza el devengo es la de determinar el derecho aplicable al hecho imponible. Contribuye a dotar de seguridad jurídica a la relación tributaria, pues el contribuyente conoce desde el principio la norma que se le va a aplicar.

## 8. Prescripción

En materia de prescripción, rige la normativa general de la Ley general tributaria, por lo que resulta evidente que el plazo de prescripción será el de cuatro años. Sin embargo, con ser ello importante, lo es más la determinación del *dies a quo*, es decir, el día en que comienza a computarse dicho plazo de prescripción, y para su concreción habrá que estar al día siguiente de aquel en que acabe el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Habida cuenta que en el ICIO se contemplan dos momentos de ingreso, el de la liquidación provisional a cuenta y el de la liquidación definitiva, y dado que lo que prescribe es el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se plantea si existen dos plazos de cuatro años, el primero para la determinación de la cuota a ingresar por la liquidación provisional a cuenta, plazo que comenzará al día siguiente a la conclusión del plazo reglamentario para

presentar la declaración de liquidación y, el segundo, el plazo de la liquidación definitiva, que será de cuatro años, pero desde el instante de la conclusión definitiva de la construcción, instalación u obra.

El sostener la existencia de un solo plazo de cuatro años haría que, iniciada una obra y demorándose su ejecución más de cuatro años, habría prescrito el derecho de la Administración pese a que no había concluido la construcción y, en consecuencia, no podía todavía, por falta del presupuesto material de la finalización de la construcción, instalación u obra, realizar la liquidación definitiva.

En favor de la tesis de los dos plazos de prescripción, cito las consideraciones de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 30 de diciembre de 2004 que, en lo que aquí interesa, reproduzco. En efecto, dicho tribunal declara:

“Pues bien, establecida esta premisa, queda por dilucidar la cuestión del devengo y fecha inicial de prescripción del ICIO. En los supuestos como el de autos, en que iniciada la obra sin la correspondiente licencia, se obtenga con posterioridad la licencia urbanística (en este caso mediante resolución del ayuntamiento de 24 de marzo de 1995), el devengo del ICIO se produce con la iniciación de la obra (septiembre de 1994) y el plazo para presentar la declaración es de un mes, fijado al efecto por la ordenanza aplicable. La concesión de la licencia, así como el inicio de la obra, permite a la Administración liquidar provisionalmente (artículo 104.1 de la Ley de haciendas locales, 39/1988), liquidación que habrá de basarse sobre el presupuesto presentado, que en este caso era por un importe de 590.700.000 ptas.

“Por consiguiente, desde la fecha en que se inician las obras (septiembre de 1994) hasta la fecha en que se inicia la actuación inspectora con conocimiento formal del obligado, el expediente de inspección y regularización tributaria (24 de febrero de 1999, según admiten las propias actas de disconformidad de la Administración) había transcurrido un lapso superior a los cuatro años del plazo de prescripción. En consecuencia, se produce la prescripción del derecho de la Administración a efectuar la liquidación provisional de las obras, es decir, de aquellas que estaban presupuestadas en la citada cantidad de 590.700.000 ptas.

“Queda por resolver la incidencia que tiene la posibilidad de liquidación definitiva que otorga el artículo 104.2 de la LHL. Este derecho de comprobación nace con posterioridad al devengo del tributo (que se produce con la iniciación), y de hecho configura, como se ha venido a afirmar en

algunas sentencias de los tribunales superiores, un sistema de doble imposición: una imposición provisional sobre la base del presupuesto y una imposición definitiva sobre la base de importe real de la obra o instalación efectuada, derecho éste que sólo nace con la finalización de la obra y siempre y cuando entre la base imponible que fue o debió ser objeto de liquidación provisional, y la base imponible realmente aplicable, exista una diferencia. De lo contrario, el derecho de comprobación administrativa, que sólo nace una vez finalizada la obra, no genera un nuevo derecho a liquidar. Por decirlo más simplemente, al ser el ICIO un tributo con hecho imponible no instantáneo sino duradero, pues se está produciendo en tanto se están realizando las obras, la realización de las presupuestadas en la correspondiente licencia está comprendida en el hecho imponible devengado con ocasión de la iniciación de la obra. El coste real y efectivo de las obras, en cuanto exceda del presupuesto inicial, genera una nueva obligación tributaria, una deuda distinta, cuyo devengo se produce –aunque la LHL no lo denomine como tal– con la finalización de las obras.

“Lo que habrá de determinarse es la consecuencia de este sistema a efectos de prescripción. Ciertamente, la LGT no establece nada al respecto. Ahora bien, cuando establece en su artículo 64 que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, nada impide que tal plazo prescriptivo se aplique tanto a la liquidación definitiva como a la provisional, que específicamente se regula en la LHL en materia de ICIO. Ha de tenerse en cuenta que razones de seguridad jurídica aconsejan, en todo caso y siempre, el establecimiento por el legislador de plazos de prescripción para el ejercicio de derechos y acciones, no resultando así lógico el criterio sostenido por el apelado, que mientras no finalicen las obras persiste incólume el derecho a liquidar definitivamente no sólo la diferencia o exceso de las obras realmente ejecutadas, sino también de aquellas que fueron objeto del presupuesto que recibió la licencia en 1995. Diferenciados así ambos derechos (el de liquidar provisionalmente y definitivamente), tal circunstancia viene dada en atención a la diferente función y cometidos de uno y otro. Téngase en cuenta que la liquidación provisional lo es a cuenta, esto es, se configura como un derecho de la Administración a percibir anticipadamente fondos antes de la finalización de la realización del hecho imponible (en este caso, la finalización de las obras). Por tanto, a diferencia de lo sostenido por el apelado, se trata de derechos autónomos, por tener finalidades diferentes uno y otro, sin per-

juicio, claro está, del régimen propio de prescripción de la liquidación definitiva una vez que finalice la obra (STS de 24 de abril de 1999 y 23 de marzo de 2002).

“Recapitulando, debe concluirse con las siguientes afirmaciones:

“1. La sentencia de instancia parte de una premisa errónea, cual es entender que sólo prescribe el derecho a practicar la liquidación definitiva.

“2. La LHL, que regula específicamente el ICIO, distingue claramente dos tipos de liquidación, las cuales responden a finalidades diferentes y tienen su propio contenido; la primera, como retención a cuenta una vez que se otorga la licencia, o en todo caso, al inicio de las obras, y la otra, al culminar la realización del hecho imponible, es decir, cuando finalizan las obras.

“3. No existe inconveniente jurídico alguno a que se practique una liquidación definitiva no obstante haber prescrito el derecho a liquidar provisionalmente.

“4. Razones de seguridad jurídica impiden sostener la imprescriptibilidad de ningún derecho, máxime cuando en este caso se configura como un beneficio para la Administración posibilitándole legalmente el anticipo de fondos.”