

UNIDAD DIDÁCTICA I

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

LOS IMPUESTOS MUNICIPALES POTESTATIVOS.

Ismael Jiménez Compaired
Lucía Molinos Rubio

INDICE GENERAL

Introducción general.

Objetivos generales.

Esquema de contenidos.

Lección 1: Aproximación al impuesto de construcciones, instalaciones y obras y hecho imponible.

- **Introducción.**
- **Objetivos.**
- **Apartado 1. Características básicas del impuesto**
- **Apartado 2. El hecho imponible (I): el concepto de construcción, instalación y obra**
- **Apartado 3. El hecho imponible (II): sometimiento a licencia por el ayuntamiento de la imposición: reglas generales**
- **Apartado 4. El hecho imponible (y II): sometimiento a licencia por el ayuntamiento de la imposición: situaciones específicas**
- **Apartado 5. Exenciones para determinadas obras públicas**
- **Apartado 6. Otras exenciones o exclusiones de tributación**
- **Ejercicios de comprobación y prácticas.**

- **Conclusión.**

Lección 2: Elementos cuantificadores del impuesto de construcciones, instalaciones y obras.

- **Introducción.**
- **Objetivos.**
- **Apartado 1. La base imponible en el ingreso a cuenta (I): planteamiento general.**
- **Apartado 2. La base imponible en el ingreso a cuenta (y II): cuestiones específicas.**
- **Apartado 3. El cálculo por módulos.**
- **Apartado 4. La base imponible en la liquidación definitiva**
- **Apartado 5. El tipo de gravamen**
- **Apartado 6. Deducciones y bonificaciones**
- **Ejercicios de comprobación y prácticas.**
- **Conclusión.**

Lección 3: Otras cuestiones del impuesto de construcciones, instalaciones y obras.

- **Introducción.**
- **Objetivos.**
- **Apartado 1. El devengo y la prescripción.**
- **Apartado 2. Los obligados tributarios.**
- **Apartado 3. Declaración y liquidación provisional.**
- **Apartado 4. Comprobación y liquidación definitiva.**
- **Apartado 5. Peculiaridades territoriales.**
- **Ejercicios de comprobación y prácticas.**
- **Conclusión.**

Conclusiones de la Unidad Didáctica.

Bibliografía Unidad Didáctica.

1. INTRODUCCIÓN GENERAL

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) es un tributo indirecto, real y objetivo que grava fundamentalmente la actividad constructiva. Regulado en los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL o LHL), se trata de una figura de establecimiento potestativo por los Ayuntamientos.

Este Impuesto resulta formalmente un tributo de nueva planta. No obstante, mal puede negarse su vinculación a un viejo tributo, exigido por los Ayuntamientos por el servicio de otorgamiento de licencias urbanísticas y de obras: las tasas por licencias urbanísticas y de obras. Por este servicio se exigía una tasa cuya cuantía, generalmente proporcional al presupuesto de la obra, venía a alcanzar magnitudes que difícilmente podían enmarcarse en el coste del servicio. Para evitar problemas de legalidad, el Legislador optó por transformar ese tributo, proporcional al coste de la obra, en un Impuesto.

Por ello se ha dicho que es una de las escasas novedades de la LHL respecto del régimen anterior, dado que el legislador mantuvo el gravamen sobre materias que ya eran objeto de sujeción, bien es cierto que cambiando la nomenclatura y en algunos casos buena parte de su régimen jurídico.

La unidad didáctica se va a desarrollar sobre tres lecciones.

La primera de ellas nos introducirá en la figura y resolverá la importante de cuestión de por qué y en qué casos se exige. Dicho de otra manera, se centra en el llamado hecho imponible y en la posible aplicación de exenciones y en general exclusiones de cuantificación.

La segunda de las lecciones nos permitirá determinar cuánto ha de pagarse por este impuesto.

La tercera y última será menos homogénea, puesto que recopilará todas las importantes cuestiones que queden pendientes de tratamiento. Devengo y prescripción; quiénes quedan obligados a cumplir con las exigencias del impuesto; cómo ha de aplicarse y, finalmente, cuáles son las peculiaridades que aparecen en algunos territorios que mantienen ciertas especialidades en cuanto a su fiscalidad.

A su finalización, el alumno será capaz de entender y aplicar uno de los impuestos más relevantes que pueden exigir los Ayuntamientos españoles.

2. OBJETIVOS GENERALES

El contenido del Curso que el lector tiene a la vista está dirigido, básicamente, al personal de las distintas Administraciones Públicas que, de una u otra forma y para el mejor desempeño de sus tareas profesionales, deban conocer y manejar la regulación de los impuestos municipales que el Ayuntamiento puede decidir si los implanta o no, o bien se acerquen a ella con la intención de satisfacer simplemente su curiosidad intelectual o mejorar su nivel general de conocimientos sobre la materia.

Al finalizar el seguimiento de este curso, podremos:

- Identificar la normativa legal que resulta de aplicación al impuesto de construcciones.
- Determinar los elementos identificadores y cuantificadores de este impuesto.
- Comprender las técnicas de aplicación del impuesto.

3. ESQUEMA DE CONTENIDOS

3.1. Aproximación al impuesto de construcciones, instalaciones y obras y hecho imponible.

- **Apartado 1. Características básicas del impuesto**
- **Apartado 2. El hecho imponible (I): el concepto de construcción, instalación y obra**
- **Apartado 3. El hecho imponible (II): sometimiento a licencia por el ayuntamiento de la imposición: reglas generales**
- **Apartado 4. El hecho imponible (y II): sometimiento a licencia por el ayuntamiento de la imposición: situaciones específicas**
- **Apartado 5. Exenciones para determinadas obras públicas**
- **Apartado 6. Otras exenciones o exclusiones de tributación**

3.2. Elementos cuantificadores del impuesto de construcciones, instalaciones y obras.

- **Apartado 1. La base imponible en el ingreso a cuenta (I): planteamiento general.**
- **Apartado 2. La base imponible en el ingreso a cuenta (y II): cuestiones específicas.**
- **Apartado 3. El cálculo por módulos.**
- **Apartado 4. La base imponible en la liquidación definitiva**
- **Apartado 5. El tipo de gravamen**
- **Apartado 6. Deducciones y bonificaciones**

3.3. Otras cuestiones del impuesto de construcciones, instalaciones y obras.

- **Apartado 1. El devengo y la prescripción.**
- **Apartado 2. Los obligados tributarios.**
- **Apartado 3. Declaración y liquidación provisional.**
- **Apartado 4. Comprobación y liquidación definitiva.**
- **Apartado 5. Peculiaridades territoriales.**

LECCIÓN 1

APROXIMACIÓN AL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS Y HECHO IMPONIBLE.

ÍNDICE

- **Introducción.**
- **Objetivos.**
- **Apartado 1. Características básicas del impuesto**
- **Apartado 2. El hecho imponible (I): el concepto de construcción, instalación y obra**
- **Apartado 3. El hecho imponible (II): sometimiento a licencia por el ayuntamiento de la imposición: reglas generales**

- **Apartado 4. El hecho imponible (y II): sometimiento a licencia por el ayuntamiento de la imposición: situaciones específicas**
- **Apartado 5. Exenciones para determinadas obras públicas**
- **Apartado 6. Otras exenciones o exclusiones de tributación**
- **Ejercicios de comprobación y prácticas.**
- **Conclusión.**

INTRODUCCIÓN

Desde la implantación del ICIO se ha constatado un elevadísimo índice de conflictividad en torno a la sujeción al mismo de determinadas actuaciones. Esto en realidad afecta tanto al propio ICIO como a otras figuras de naturaleza tributaria que componen el mosaico de la fiscalidad de la actividad constructiva. En este sentido, la entrada en vigor de la LHL no supuso, al contrario, la desaparición de las tasas por licencias urbanísticas y de obras: la propia Ley menciona de soslayo la compatibilidad y la Jurisprudencia ha admitido sin rubor el solapamiento con el ICIO de tasas proporcionales al coste de la obra. Su relación con otras tasas, como las tasas por aprovechamientos especiales al 1,5% de los ingresos, constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, en favor de empresas como las eléctricas, también ha sido controvertida, si bien poco a poco se ha ido resolviendo en favor de su compatibilidad.

El contenido de esta primera lección, tras una primera aproximación al ICIO en la que se dará cuenta de la posición del mismo en el presupuesto de ingresos de un municipio, estará centrado en ofrecer al alumno la información que precisa en lo que concierne al hecho imponible (delimitación positiva de las actuaciones sometidas al mismo) y las exenciones y exclusiones que resultarían aplicables (delimitación negativa).

OBJETIVOS

Al finalizar el seguimiento de esta lección, podremos:

- Determinar qué actuaciones del género constructivo se encuentran sometidas a este impuesto y qué actuaciones no lo están.
- Fijar si, encontrándose sujetas las actuaciones, pueden beneficiarse de la exención prevista en la LHL para la obra pública.
- Fijar si, de todas formas, puede resultar aplicable alguna exclusión de tributación que opere por fuera de la LHL.

APARTADO 1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IMPUESTO.

El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras se define en la Ley de Haciendas Locales como un impuesto indirecto. En territorio común se encuentra regulado en los artículos 100 a 103 del TRLHL, configurándose como un tributo potestativo. Extrapolando los datos a nivel nacional, sería potestativo en toda la nación, menos en Navarra, donde, conforme a su régimen especial, es de exigencia obligatoria. De todas formas, es un impuesto implantado en la mayor parte de los municipios. Según los datos ofrecidos por el Ministerio de Hacienda, referidos al año 2010, se encontraría establecido en 6.653 de 7.554 municipios de los que se ofrece información. Alcanzaría pues el 88,07%.

A la vista del avance de cifras obtenidas por las haciendas locales referidas al año 2009, el impuesto proporcionaría unos ingresos de 1.187.534.000 euros en cómputo global. Ello supone un 1,94% del total de ingresos; un 2,12% sobre el total de ingresos no financieros y el 6,85% sobre el total de ingresos impositivos.

Se observa una importante caída en la recaudación respecto de ejercicios anteriores, motivada por la crisis económica. Así, en el año 2006, el documento Haciendas locales en cifras (evacuado por el Ministerio de Hacienda) había señalado unos ingresos por este concepto de 2.637.829.000 euros. En este año se alcanza el pico más alto en la recaudación por este impuesto. Sucederá que en el año 2007 ya se habían reducido a 2.394.402.000 y en el 2008 a 1.756.083.000 euros. Las cifras de 2009 presumiblemente habrán caído más en 2010 y en 2011, habida cuenta de la situación del sector.

Con la normativa vigente hoy en día, cualquier Comunidad Autónoma de régimen común podría plantearse la implantación de un impuesto sobre la materia objeto del impuesto sobre construcciones, aunque no podría recaer sobre el mismo hecho imponible. En el caso de que se produjera el establecimiento del hipotético impuesto, deberían establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las Corporaciones locales, de modo que sus ingresos no se vieran mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro.

APARTADO 2. EL HECHO IMPONIBLE (I): EL CONCEPTO DE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIÓN Y OBRA.

El hecho imponible de este Impuesto está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. Es obvio que las construcciones, instalaciones y obras que pueden ser gravadas por un Ayuntamiento son las realizadas dentro de su término municipal.

En primer lugar se nos habla de la realización de cualquier construcción, instalación u obra. Aunque la amplitud de los términos utilizados permite incluir, en primera instancia, la práctica totalidad de las actividades que se desarrollan en la rama de la construcción, y aun en la industrial, la Jurisprudencia de los Tribunales ha puesto coto al gravamen de algunas de ellas, por entender, precisamente, que no se trataba de construcciones u obras, aunque la normativa urbanística pudiera someter su realización a la previa concesión de licencia. Así, las actividades extractivas de mineral; explotación de canteras; montaje o puesta a punto de transformadores eléctricos; tala de árboles, etc. Hay supuestos que parecen cerrados, a la vista de la rotundidad y jerarquía de los pronunciamientos judiciales: por ejemplo, no está sometida al Impuesto por no ser obra o construcción la actividad extractiva de mineral.

No obstante, hay otras cuestiones que no están definitivamente cerradas, por lo que se ha discutido ante los tribunales. Veamos algunos ejemplos de

actuaciones diferentes de las ya anotadas que se han podido considerar no sujetas al impuesto por no responder a la definición de “obra”:

- extracción de capa vegetal de parte de una finca (rústica) para añadirla en otra con el fin de mejorar la productividad agrícola;
- ajardinamiento de un jardín zoológico;
- vados o pasos de vehículos;
- vaciados o preparación de terrenos;
- etc.

Se ha generado una cierta polémica acerca de la sujeción de las demoliciones. Ante los pronunciamientos de ciertos tribunales la doctrina científica ha manifestado opiniones diversas. Así, Marín Barnuevo-Fabo considera que las obras de demolición cuya única finalidad se preparar el terreno para una inmediata construcción no estarían sujetas al impuesto (sin perjuicio de la sujeción de esa ulterior construcción). Calvo Sales advierte que puede discutirse que la demolición sea o no construcción, pero siempre será una obra. Las demoliciones ofrecen alguna que otra arista adicional que analizaremos en el apartado siguiente.

APARTADO 3. EL HECHO IMPONIBLE (II): SOMETIMIENTO A LICENCIA POR EL AYUNTAMIENTO DE LA IMPOSICIÓN: REGLAS GENERALES.

Exige el TRLHL como elemento del hecho imponible que para la realización de la actuación se exija licencia “de obras o urbanística” y que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. Esto último es muy relevante, y no se trata de una nueva declaración del principio de territorialidad: la normativa urbanística o de ordenación del territorio u otra cualquiera pueden, y de hecho lo hacen, otorgar la competencia para el otorgamiento de la licencia a otra autoridad, por ejemplo, la Comunidad Autónoma. O, simplemente, la legislación puede contemplar actuaciones que no precisen licencia.

Por ello conviene aclarar qué construcciones, instalaciones u obras precisan de licencia. No cabe duda que cualquier acto de edificación requiere la previa

licencia municipal. A este respecto, para la determinación de los actos sujetos a licencia deberemos tener en cuenta lo que hayan dispuesto las respectivas Comunidades Autónomas en esta materia, que habrán empleado criterios y denominaciones diferentes, no obstante lo cual habrá que esforzarse por hallar un denominador común que sirva a la remisión que efectúa el TRLHL.

Como dice Marín-Barnuevo Fabo, la amplitud de la exigencia de licencia a todo tipo de actuaciones que puedan tener la consideración de construcciones, instalaciones u obras limita la relevancia práctica de la cuestión.

La Ley advierte que el tributo será exigible se haya obtenido o no esa licencia, lo que sale al paso de la eventual no sujeción de obras ilegales o sin licencia. No obstante, se han expresado opiniones contrarias al gravamen de las obras realizadas sin licencia al menos cuando la ilegalidad determinara la demolición de lo construido.

En la medida en que se sustituya la tramitación de la licencia por algún formato de sistema simplificado, quizá para obras de determinadas características, ese sistema, se denomine como se denomine, debería conducir también a la sujeción al impuesto.

Es el terreno de las exclusiones de sometimiento a licencia el más rico en matices.

La no exigencia de licencia municipal está establecida expresamente en algunos casos (aguas, puertos, aeropuertos, carreteras, ferrocarriles, frecuentes señalamientos en leyes autonómicas de toda índole...) excluye del sometimiento al ICIO la realización de ciertas actuaciones.

Otra cosa será que frecuentemente se discuta sobre la competencia para la concesión de la licencia, pues hay una cierta indeterminación acerca del alcance de las obras excluidas de control preventivo municipal.

También puede suceder que no exista propiamente exclusión expresa del sometimiento a licencia municipal, pero se defienda que por tratarse de una obra cuyo interés va mucho más allá del local ("de interés general") una actuación concreta no pueda someterse a control.

La vieja normativa estatal del suelo, y después las regulaciones autonómicas, preveían la excepción de la licencia respecto de cierta obra pública, combinando razones de urgencia e interés general. Analizando estas disposiciones podríamos concluir que dichas obras se ejecutan sobre la base

de certificaciones municipales de conformidad al planeamiento emitidas, sustituyendo a la licencia. En este sentido podría defenderse la sujeción, razonando que no se trata exactamente de una exclusión de la exigencia de licencia. Calvo Sales defiende esta idea y la justifica sobre la base de sentencias que consideran ajustado a derecho la exacción de la propia tasa por el otorgamiento de licencia. Y existen sentencias que propiamente tratan de la sujeción al propio impuesto, negando que se trate de una extensión injustificada del hecho imponible.

En cualquier caso, creemos que un principio básico que debe presidir la resolución de los eventuales conflictos es que se realice una interpretación estricta de los supuestos en que no debe intervenir el Ayuntamiento, especialmente si las obras se realizan sobre terreno urbano y afectan directamente a los propios pueblos o ciudades.

APARTADO 4. EL HECHO IMPONIBLE (y III): SOMETIMIENTO A LICENCIA POR EL AYUNTAMIENTO DE LA IMPOSICIÓN: SITUACIONES ESPECÍFICAS.

Existen una serie de actuaciones particulares que de una u otra manera no estarían sometidas estrictamente a licencia o que ello es discutible.

Nos referimos en primer lugar a los “proyectos de urbanización”. Con ocasión de la reforma de la fiscalidad local de 1999, las Federaciones de Municipios trataron de incorporar expresamente al hecho imponible del ICIO las obras de urbanización sostenidas jurídicamente en dichos proyectos, pero finalmente no se materializó. Como técnicamente no son licencias, mal puede aceptarse la extensión a estas actuaciones por vía analógica: y sobre la no sujeción de estas obras existe reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS).

La jurisprudencia ha sido más flexible a la hora de determinar la sujeción del impuesto de otras obras, ordinarias, pero ejecutadas no tanto en virtud de licencia urbanística como de otros instrumentos:

- Piénsese por ejemplo en el caso de obras realizadas en cumplimiento de una orden de ejecución municipal. A la vista de algunas resoluciones

judiciales podría defenderse la sujeción al impuesto, dada la identidad de naturaleza jurídica de la orden de ejecución y de la licencia de obras, diferenciándose únicamente en su origen.

- Lo mismo podría decirse respecto de obras realizadas conforme a lo previsto en un proyecto municipal, pudiéndose entender que se trata de un procedimiento de control municipal sustitutorio de la licencia que no excluye la sumisión a licencia de la obra.
- Las realizadas en ejecución de un pliego de condiciones del propio Ayuntamiento en el que se excluya la necesidad de licencia.
- Las realizadas en virtud de concesión administrativa.

No obstante lo cual, la doctrina científica ha puesto de manifiesto las dudas que ofrece esta solución.

Finalmente, la polémica sobre la sujeción de obras de demolición, a la que nos referíamos en el apartado anterior, continúa con otro frente en los supuestos en que la demolición viene impuesta por la ruina inminente, puesto que en puridad dichas obras no necesitan licencia.

APARTADO 5. EXENCIONES PARA DETERMINADAS OBRAS PÚBLICAS.

La LHL determina sólo un supuesto de exención. Pero han de tenerse en cuenta otros que no están propiamente en la Ley.

En efecto, las únicas operaciones exentas, con carácter general, son las construcciones, instalaciones u obras, tanto de inversión como de conservación, de las que sean dueñas el Estado, la Comunidad Autónoma o las Entidades Locales, siempre y cuando vayan a ser destinadas directamente a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales. En cualquier caso, sucederá con frecuencia que se solape el ámbito de la exención con la no sujeción de estas actuaciones motivada por la inexigencia de control preventivo municipal sobre las mismas. La diferencia la advirtió con escrupulosa corrección el Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) del País Vasco, en una sentencia de 15 mayo de 2001 [Jurisprudencia Tributaria (en adelante,

JT) 2002, 59], relativa a la exigencia o no del Impuesto sobre obras de construcción de colector por consorcio de abastecimiento de agua. El TSJ dijo que no pueden considerarse obras de “marcado carácter territorial”, por lo que quedan sujetas a licencia municipal (y al pago de la tasa), pero sí aplicarse la exención del impuesto.

Esta exención tiene un aspecto subjetivo (que las Administraciones públicas sean dueñas de las obras) y otro objetivo (el destino de la obra).

Respecto del primer aspecto, se han producido ciertas dudas sobre la interposición de ciertos entes públicos. Así, el TSJ del País Vasco, en la sentencia señalada *supra*, aplica la exención aunque el dueño de la obra se trate de un Consorcio, pues considera su papel asimilable al de las administraciones territoriales dueñas de los bienes. Esta exención planteó cierta litigiosidad sobre todo en torno a obras destinadas a aeropuertos, por cuanto el dueño de la obra no era exactamente el Estado sino la empresa pública AENA (el TS declaró aplicable la exención: no obstante ello, hoy queda superada cualquier duda por cuanto se excluyeron estas obras de la necesidad de obtener licencias). Nótese finalmente que el componente subjetivo se refiere al dueño de la obra, no al sujeto pasivo, que por aplicación de los esquemas de sustitución previstos en la Ley puede ser una empresa particular [cfr. Sentencia del TSJ de Extremadura de 27 marzo de 2002 (JT 727)].

Respecto del segundo aspecto, la Ley contrae la exención en función del destino de la obra, que ha de ser para carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales.

El concepto “obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales” ha planteado ciertos conflictos en su aplicación. Respecto de obras propiamente hidráulicas o de saneamiento de aguas residuales, el TSJ de Andalucía, Granada, mediante sentencia de 25 de enero de 1999 (JT 224), ha reconocido la exención para la construcción de una planta de tratamiento de aguas accesoria a obras para dotar de abastecimiento de aguas a Municipios; el TSJ de Castilla y León, Valladolid, en su sentencia de 31 de marzo de 2000 (JT 2000, 796), declara la procedencia de la exención de la construcción de una vivienda para el vigilante de un canal; el TSJ de Extremadura, en sentencia de 27 marzo de 2002 (JT 727) afirmó la exención del impuesto respecto de la

construcción de un edificio destinado a saneamiento de aguas residuales propiedad de Comunidad Autónoma

Quizá lo más complejo sea determinar el alcance del concepto “saneamiento de poblaciones”, que se ha invocado con frecuencia para perseguir la exención de obras relacionadas con el sector de los residuos urbanos e incluso otras más ajenas seguramente al propósito de la Ley.

En efecto, en el ámbito de los residuos urbanos, la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia ha apostado por la exención de instalaciones de características diferentes, pero con este común denominador, ya se trate de puntos de recogida (puntos limpios), estaciones de transferencia o centros de tratamiento.

Como decimos, llevar la exención más allá es difícil, como se pone de manifiesto en una sentencia del TSJ del Valencia, de fecha 25 de mayo de 2000 (JT 1326), que no reconoce la exención para obras de rehabilitación de conjunto arquitectónico llevadas a cabo por el Instituto Valenciano de la Vivienda en virtud de Convenio con la Comunidad Autónoma, por entender que no pueden considerarse obras de saneamiento de poblaciones, ya que estas son las destinadas a obras de abastecimiento de aguas potables, depuración y aprovechamiento de las residuales, instalación de alcantarillado, drenajes, fuentes, abrevaderos, lavaderos, recogida y tratamiento de basura.

APARTADO 6. OTRAS EXENCIONES O EXCLUSIONES DE TRIBUTACIÓN.

La Ley no fija otras exenciones, de manera que no pueden esgrimirse otras apelando a normativa autonómica, ni defraudar el espíritu de la Ley buscando fórmulas alternativas no previstas por la Ley. La creatividad del Ayuntamiento puede ser desarrollada a través de bonificaciones, tal y como se verá, pero no de exenciones.

En este sentido, resulta muy interesante la Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 enero de 2002 (JT 596), que anula el precepto contenido en una Ordenanza Fiscal según el cual se concederían subvenciones a favor de quienes soliciten licencias relacionadas con obras que eviten intencionadamente la utilización de

PVC, cuyo importe se correspondería con el importe del Impuesto. Según el TSJ se trata de una auténtica exención y no tiene cobertura legal.

Téngase en cuenta que las deudas tributarias que pudieran corresponder a la Compañía Telefónica por este y otros tributos locales se sustituyen por el recurso de las empresas del Grupo Telefónica (una compensación proporcional al volumen de su facturación). Aunque ciertos Tribunales Superiores de Justicia lo estaban reconociendo de manera análoga para las empresas suministradoras de servicios (como las eléctricas), sometidas a la tasa por aprovechamientos especiales al 1,5% también proporcional a su facturación, el Tribunal Supremo apostó, con toda razón, por la posibilidad de exigir simultáneamente ambas exacciones.

Sobre los beneficios fiscales que pudieran corresponder a la Iglesia Católica, se había entendido generalmente que no venían cubiertos por los Acuerdos con la Santa Sede [cfr. res. Dirección General Coordinación Haciendas Territoriales de 19 de junio de 2000; sentencia del TSJ Madrid de 30 de abril de 2001 (JT 1400)]. Pero otros tribunales superiores de justicia dieron la razón a la Iglesia; incluso alguno En contra, lo extendió también a la Iglesia Evangélica, en aplicación del principio de igualdad. El Tribunal Supremo resolvió finalmente a favor de la no tributación, interpretando en el sentido favorable a la Iglesia Católica el Concordato con la Sede, que preveía la exención de los impuestos reales sobre la renta y el patrimonio [sentencias de 19 de marzo de 2001 (Repertorio de Jurisprudencia, RJ 2002, 10288) y 3 de octubre de 2003 (RJ 7887)]. A raíz de la primera de las dos sentencias del Alto Tribunal apareció la Orden interpretativa del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 (BOE de 16), referida a la cuestión, y en el sentido de la sentencia. Y, de manera sorprendente, la segunda de las sentencias se justifica en dicha Orden ministerial.

Esta situación ha sido muy criticada, con toda razón, por la doctrina científica (cfr. Marín-Barnuevo Fabo), tanto por razones de fondo, como de forma (beneficios fiscales justificados en reglamentos de jerarquía ínfima) habiéndose además abierto expedientes desde las instancias europeas, en el ámbito de la defensa de la competencia.

La Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre (BOE de 21) vino a modificar la Orden de 2001, pretendiendo restringir su alcance respecto de los inmuebles exentos en el IBI, esto es, los directamente relacionados con el culto.

La doctrina advierte que ante esta situación los Ayuntamientos no sólo tienen la potestad, sino el deber de exigir el impuesto.

Finalmente, una mínima referencia a las Universidades. Aunque no existe precepto legal que lo ampare, el centro directivo del Ministerio de Hacienda que sigue contestando consultas relacionadas con tributos locales dictó una resolución en defensa de la exención, lo que ha sido objeto de durísimas críticas por parte de la doctrina científica (Calvo Sales).

EJERCICIOS DE COMPROBACION Y PRÁCTICAS

Responda a las siguientes preguntas, marcando de entre las respuestas alternativas la correcta.

1. El Impuesto sobre Construcciones...

a) Es compatible con las tasas por licencias de obras y urbanísticas, pero la cuantía de éstas se deduce de la cuota del impuesto.

b) Es incompatible con las tasas por licencias de obras y urbanísticas en todo caso.

c) Si la Ordenanza Fiscal no dice otra cosa, es incompatible con las tasas por licencias de obras y urbanísticas.

d) Es compatible con las tasas por licencias de obras y urbanísticas, pero la cuantía de éstas se puede deducir de la cuota del impuesto, si así lo aprueba el Ayuntamiento.

e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

2. Respecto del Impuesto sobre Construcciones, cualquier Comunidad Autónoma de Régimen Común

a) Podría implantar un impuesto sobre la materia objeto del ICIO.

b) Podría implantar un impuesto sobre el hecho imponible gravado por el ICIO.

c) Podría implantar un impuesto sobre la materia objeto del ICIO si la legislación de régimen local así lo prevé.

- d) Podría adaptar la normativa del ICIO prevista en la LHL respecto de su territorio.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta
3. El Impuesto sobre Construcciones somete a gravamen
- a) Las construcciones, instalaciones u obras que precisan licencia.
- b) Las construcciones, instalaciones u obras.
- c) Las construcciones, instalaciones u obras que precisan licencia a emitir por el ayuntamiento de la imposición.**
- d) Las construcciones, instalaciones u obras que precisan licencia a emitir por el ayuntamiento de la imposición o cualquier otro instrumento alternativo que sustituya a la licencia.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta
4. Respecto del Impuesto sobre Construcciones, las obras ilegales
- a) No se someten al mismo; hay que efectuar la demolición en todo caso.
- b) Se someten a un impuesto alternativo al ICIO.
- c) No se pueden someter a gravamen, como sucede con cualesquiera actividades ilícitas.
- d) Se someten al mismo.**
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta
5. Respecto del Impuesto sobre Construcciones, la obras pública construida sobre la base de certificaciones municipales de conformidad al planeamiento...
- a) No se someten al mismo en todo caso.
- b) Se someten a un impuesto alternativo al ICIO.
- c) Se someten al ICIO si, al tiempo, se convalida la certificación como licencia.
- d) Es defendible que se sometan al mismo.**
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta
6. Es indiscutible que en ningún caso quedan sometidas al impuesto
- a) Las obras en ejecución de proyectos de urbanización.**
- b) Las obras realizadas en cumplimiento de una orden de ejecución municipal.
- c) Las obras realizadas conforme a lo previsto en un proyecto municipal.
- d) Las obras realizadas en ejecución de un pliego de condiciones del propio Ayuntamiento en el que se excluya la necesidad de licencia.

- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta
7. La obra pública...
- a) No está sometida al ICIO, pues no forma parte de la definición positiva del hecho imponible.
- b) Puede quedar exenta del ICIO, en función de la tipología de la obra.**
- c) Se beneficia de un supuesto expreso de no sujeción.
- d) Puede quedar exenta del ICIO, si así lo determina la Ordenanza.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta
8. Se declaran exentas las obras hidráulicas...
- a) Sea cual sea el dueño de la obra.
- b) Cuando el dueño de la obra pertenezca al sector público.
- c) Cuando las obras sean declaradas de interés general o autonómico.
- d) Cuando hayan obtenido financiación a través de fondos europeos.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta**
9. Las obras de saneamiento de poblaciones mencionadas en la ley se refieren
- a) Al ciclo del agua.
- b) Al ciclo de agua y a los residuos.**
- c) Exclusivamente a sector de los residuos.
- d) Al ciclo del agua y la rehabilitación de cascos históricos.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta
10. Quedan excluidas de tributación
- a) Las obras realizadas en las Universidades Públicas.
- b) Las actuaciones de las que es dueña la Iglesia Católica siempre que estén destinadas al culto.**
- c) Las empresas suministradoras de servicios de interés general que pagan una tasa proporcional al 1,5% de sus ingresos.
- d) Cualesquiera actuaciones cuando así lo determine una ley autonómica.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

CONCLUSIÓN

El ICIO es un impuesto potestativo, pero en la práctica implantado en la mayor parte del territorio nacional. Ha producido notables recaudaciones, bien es cierto que la crisis económica ha motivado una alarmante caída en el producto obtenido por el mismo.

Su hecho imponible se vincula a la realización de construcciones, instalaciones u obras que precisen licencia cuyo otorgamiento corresponda al ayuntamiento de la imposición.

La Ley del impuesto dispone una exención para ciertas obras pública, relacionadas con sectores estratégicos. Se trata de actuaciones que con frecuencia ya quedaban no sujetas al impuesto, por no precisarse licencia municipal para su ejecución.

Otras disposiciones, temporales o no, añaden alguna exclusión. Resulta particularmente controvertida la que corresponde a la Iglesia Católica, a la vista de una discutible interpretación jurisprudencial y gubernamental.

LECCIÓN 2

ELEMENTOS CUANTIFICADORES DEL IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.

ÍNDICE

- **Introducción.**
- **Objetivos.**
- **Apartado 1. La base imponible en el ingreso a cuenta (I): planteamiento general.**
- **Apartado 2. La base imponible en el ingreso a cuenta (y II): cuestiones específicas.**
- **Apartado 3. El cálculo por módulos.**
- **Apartado 4. La base imponible en la liquidación definitiva**
- **Apartado 5. El tipo de gravamen**
- **Apartado 6. Deducciones y bonificaciones**
- **Ejercicios de comprobación y prácticas.**

- **Conclusión.**

INTRODUCCION

La cuota del Impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Sobre la cuota resultante se podrán aplicar algunas deducciones y bonificaciones. Parece pues el clásico formato de un tributo variable.

Como bien señala la doctrina (cfr. por todos Marín-Barnuevo Fabo), el término base imponible se utiliza tanto para hacer referencia a la medida del hecho imponible, en sentido estricto, como a lo que se ha dado en llamar “el parámetro de cuantificación de la llamada liquidación provisional”, que en realidad no pasa de ser un ingreso a cuenta.

Si bien el resto de elementos cuantificadores no necesitan de más explicaciones previas a la exposición de sus contenidos, en cuanto a la base sí conviene realizar algunas advertencias de lo que el alumno se va a encontrar. Primero le describiremos cómo se calcularía el importe dinerario sobre el que aplicar el tipo de gravamen para determinar el ingreso a cuenta, que es como la ley debía llamar a lo que denomina liquidación provisional. En la lección siguiente detallaremos las particularidades de la gestión, pero ya puede avanzarse que este ingreso a cuenta se aplica, en la práctica, en todo caso, mientras que, por desgracia, ha sido muy frecuente la falta de la verdadera liquidación, convirtiéndose el ingreso a cuenta en la única cuota tributaria. Por ello, en este impuesto ha de otorgársele a este elemento la importancia que se merece. Se añade además –relacionado con todo esto- que esta práctica debe ser la que explica que las fórmulas de cálculo de la “liquidación provisional” (meras previsiones) han terminado eclipsando las de cálculo de la “definitiva” (datos reales de los costes de la actuación).

Adelantamos ya que en este impuesto debe girarse este ingreso a cuenta con ocasión de la solicitud de la licencia, sin perjuicio de que el hecho imponible no se perfecciona hasta que no se termina la obra.

Sólo después podremos hablar de la base imponible.

Vistas las dos fórmulas de cuantificación –dos, por mucho que el legislador lo confunda todo en un único artículo- de ambos elementos, seguiremos la

explicación con el análisis de elementos que son invariables referidos a cualquiera de las dos: el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones.

OBJETIVOS

Al finalizar el seguimiento de esta lección, podremos:

- Conocer cómo se calcula el importe del ingreso a cuenta cuando se tenga en consideración el presupuesto de la actuación.
- Conocer cómo se calcula el importe del ingreso a cuenta cuando se tengan en consideración “módulos”.
- Conocer cómo se recalcula el impuesto una vez terminada la actuación.
- Aplicar en particular las bonificaciones y deducciones que puedan existir en el caso concreto.

APARTADO 1. LA BASE IMPONIBLE EN EL INGRESO A CUENTA (I): PLANTEAMIENTO GENERAL

La Ley fija la base imponible del impuesto, a partir de la cual el Ayuntamiento liquidará el tributo. El fundamento está en el coste de la obra. Como se ha dicho antes, la base imponible sólo es determinable una vez concluida la obra. Sin embargo, antes se exige una cantidad a cuenta de la misma. Para calcular el importe de la liquidación a cuenta, en principio, y salvo lo que luego se dirá, se utilizarían, *mutatis mutandis*, las mismas normas que para calcular la cuota tributaria (base, tipo, bonificaciones), sin que existan otras reglas que las separen que no sean las que distinguen lo teórico y previsible (a priori) de lo real y efectivo (que podrá ser valorado a posteriori).

Dice la norma que la base imponible (*sic*) del ingreso a cuenta se determinará “en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo”.

Sucedirá luego que en la práctica no existe con mucha frecuencia comprobación en este impuesto, de manera que el importe del ingreso a cuenta termine convirtiéndose en el ingreso definitivo.

El cálculo de este importe está terciado por lo que señala la ley del impuesto, ajustada en cuanto a la redacción original a la vista de la jurisprudencia consolidada de los años noventa y comienzo de la década de 2000. Veámoslo; pero antes tenga en cuenta el alumno que las maneras tradicionales de disponer los presupuestos de la construcción conducían al siguiente desglose, expuesto de manera muy simplificada:

- coste de ejecución material;
- gastos generales y beneficio industrial (que se calculaban aplicando un porcentaje estándar); e
- impuestos.

Los honorarios de los técnicos estarían fuera, pues precisamente se venían a calcular sobre estas “bases”.

Pues bien, dice la Ley que no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido (o los tributos correspondientes aplicables en Canarias, Ceuta y Melilla), las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Aunque haya conceptos que no han sido mencionados expresamente, para excluirlos, es evidente que en coherencia con la jurisprudencia no pueden figurar en la base imponible. Es el caso de los gastos generales.

Ahora bien, observando la jurisprudencia anterior y la actual redacción legal, que liga el impuesto a los costes de ejecución de la construcción, instalación u obra, han de excluirse del cálculo de la base el coste presupuestado para una serie de partidas.

El presupuesto de ejecución estaría formado normalmente por:

- Costes directos, como mano de obra, materiales, gastos de amortización, conservación y funcionamiento de maquinas e instalaciones necesarias para realizar la obra.

- Costes indirectos: gastos de oficinas, comunicaciones, talleres, almacenes...; personal técnico y administrativo; imprevistos.

Quedarían fuera los presupuestos de seguridad e higiene; estudios sobre impacto ambiental, etcétera. Respecto de la inclusión en la base del coste de instalaciones “separables” de la obra, nos remitimos al siguiente apartado.

APARTADO 2. LA BASE IMPONIBLE EN EL INGRESO A CUENTA (y II): CUESTIONES ESPECÍFICAS

Como empezamos a señalar en el apartado anterior, al referirse la base al coste de ejecución habría que excluir de la misma los importes correspondientes a instalaciones y maquinaria separable de la obra.

En efecto, parece que habría de excluirse de la base el valor presupuestado de la maquinaria a instalar construida por terceros fuera de la obra e incorporada luego a la misma, sin que el proceso constructivo aporte nada diferente a su consideración originaria, salvo la propia incorporación o ensamblaje a la obra global resultante, pues lo único que se puede sujetar es el coste de su instalación. La Jurisprudencia ha relacionado esa exclusión a la definición del propio hecho imponible, vinculada a la licencia de obras o urbanística: no se puede incluir en la base del Impuesto el coste de una instalación que no precise exactamente esta clase de licencias. Formarían únicamente parte de la base imponible elementos o instalaciones inseparables de la obra que figuren en el proyecto, criterio no obstante abierto a la litigiosidad.

El Tribunal Supremo, valorando la inseparabilidad de la obra y la presencia en el mismo proyecto de ejecución considera que tienen que integrar la base (en una vivienda, por ejemplo) las partidas de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conductos empotrados y sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización. En general, el Tribunal Supremo ha reconducido la primera jurisprudencia de los tribunales de instancia, restringiendo mucho la exclusión de partidas de la base imponible.

Resultan muy interesantes las apreciaciones de algunos tribunales en relación con algunos tipos de actuaciones en las que tiene una gran importancia lo instalado por encima de la instalación, como parques eólicos, huertas solares, instalaciones eléctricas, etc.

Reciente y muy interesante es la STS de 14 de mayo de 2010 (RJ 3479) que fija como doctrina legal que en los supuestos de instalación de parques eólicos, ha de incluirse en la base el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada. Lo que pone fin a una intensa polémica que había generado decisiones judiciales que habían minimizado la base en relación con el coste total de la obra.

En cuanto a otras tipologías de instalaciones de producción de energía eléctrica, los tribunales superiores de justicia han excluido con alguna frecuencia algunos de sus componentes (los de un trazado de alta tensión fabricados y ensamblados en el mismo, para la evacuación electricidad en central térmica o las turbinas de gas instaladas en central térmica).

Existe abundante jurisprudencia de tribunales inferiores en relación con centros de transformación eléctrica o con líneas de transporte. Bien es cierto que algunos de los casos que se describen a continuación podrían entenderse corregidos por la jurisprudencia del TS y por los ajustes legislativos. Así, han ordenado la exclusión de la base de los componentes del proyecto técnico que no sean obra civil, como estructura metálica, interruptores, transformadores, pararrayos (caso resuelto por el TSJ de Navarra); maquinaria instalada en un centro de transformación subterráneo (caso resuelto por el TSJ de Madrid) o los conceptos relativos a subestación transformadora, línea eléctrica, energía eléctrica y sistema de distribución de alta tensión y alumbrado y aire acondicionado y ventilación (caso resuelto por el TSJ del País Vasco). En cambio, en este último caso se optó por la inclusión de la estructura metálica, aunque parte de las piezas vengan ejecutadas en taller para garantizar soldaduras y medidas o los cerramientos de chapa prefabricada.

En cuanto a obras de instalación de líneas de transporte de energía eléctrica, el TSJ de Navarra consideró que los soportes y tendidos no tienen un valor independiente del adquirido a causa de la obra; no son equipos o maquinarias

susceptibles de un funcionamiento autónomo, sino elementos que hay que componer y unir, no sólo acoplar o instalar o montar para construir la línea: como son la instalación misma, ha de incluirse su coste en la base imponible. En sentido similar, el TSJ de Aragón que, en relación con la instalación de una red eléctrica, determina la inclusión en la base del coste de instalaciones mecánicas, eléctricas y demás mecanismos, en el entendimiento de que son elementos técnicos inseparables.

Otra cuestión específica que merece un apunte es la relativa a las obras realizadas en virtud de contratos administrativos, la Jurisprudencia estuvo dividida en cuanto a la fijación de la base imponible. Para la inmensa mayoría de los Tribunales se determinaría a partir del presupuesto por el que resultó adjudicada la obra y no a partir del presupuesto de licitación. Pero algún tribunal entendió lo contrario.

Y, finalmente, en el caso de obras particulares, también podría suceder que el presupuesto visado por el Colegio Oficial fuera mayor que el coste que aparezca en el contrato suscrito con el constructor. Al respecto algún tribunal señaló que había de estarse al primero.

APARTADO 3. EL CÁLCULO POR MÓDULOS.

El art. 103 del TRLHL previene como alternativa a la determinación de la base imponible de la que llama “liquidación provisional” la fijación de la misma “en función de los índices o módulos que ésta (la ordenanza fiscal) establezca al efecto”. Y es que esta fórmula se aplicará “cuando la ordenanza fiscal así lo prevea”.

Estamos de acuerdo con Marín-Barnuevo Fabo en que este método no es subsidiario y, si así se ha establecido en la Ordenanza Fiscal, ha de ser aplicado por mucho que se presente un presupuesto visado. Otra cosa será que la Ordenanza plantee que se tome el mayor de los valores, lo que parece perfectamente legítimo.

Es evidente que la Ley no arbitra ningunas bases para la ordenación de esta fórmula de cuantificación, por lo que el Ayuntamiento gozará de una amplia libertad para ello. Al menos esa libertad estará terciada por los principios de

justicia tributaria, que servirían al órgano llamado a revisar las Ordenanzas para cotejar si los módulos aprobados son ajustados a derecho.

Como ha observado con acierto Calvo Sales todo lo que se ha dicho acerca de la exclusión de determinadas partidas en la fijación de la base del ingreso a cuenta carece de sentido si estamos hablando de módulos.

Volviendo a la ordenación de esos módulos, es de sentido común que procuren formalizar un cálculo aproximado del coste estándar de una actuación que reúna las características que se presentan con la solicitud de la licencia.

Las Ordenanzas que han apostado por esta técnica suelen atribuir unidades monetarias a unidades de actuación medidas en función de características concretas (metros lineales, metros cuadrados o cúbicos referidos a conceptos susceptibles de ser referidos sobre estas bases) o simplemente a la instalación de ciertos elementos en las construcciones. Es frecuente que se discrimine entre tipologías de obras, tanto por el objeto de las mismas (por ejemplo en edificios y en otros; y entre los primeros, en viviendas y otros) como por la clase de actuaciones que se realicen (obra nueva, de restauración, de conservación, de rehabilitación) e incluso por las calidades.

APARTADO 4. LA BASE IMPONIBLE EN LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA

La base imponible correspondiente a la liquidación definitiva se determinaría ya “teniendo en cuenta su coste real y efectivo” (de la construcción, instalación u obra). Alude específicamente al “coste de ejecución material de aquélla”.

Lo que sucede es que la jurisprudencia de los años noventa del pasado siglo y también la de éste insistió en reducir esos costes reales y efectivos, descontando de la cantidad final el importe de partidas como los gastos generales, el beneficio industrial o los honorarios de profesionales que se correspondían con un plano diferente: el de la presupuestación. Nótese lo absurdo que supone restar de los desembolsos reales en los que incurre el dueño de la obra ciertas cantidades que se emplean exclusivamente en las técnicas de cálculo preventivo de los costes de las obras, ¿o es que tiene algún

efecto que el contratista a la hora de emitir la factura desglosase, por ejemplo, su “beneficio industrial”?

La jurisprudencia se confundió gravemente, como ha señalado la doctrina (cfr. Marín-Barnuevo Fabo), pero lo peor fue que el legislador que reformó el TRLHL en 2002 terminó por configurar un régimen grotesco, incorporando ese ejercicio imposible que ordenaba sumar (restar en este caso) *peras con manzanas*.

En efecto, la única Ley aplicable sigue siendo el artículo 102.1 del TRLHL, precepto ya visto *supra* y que ordena excluir de la base partidas como el IVA y otros tributos, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista o cualquier otro concepto que no integre estrictamente el coste de ejecución material.

Otra cosa será lo que en ese texto sirva para distinguir lo que integra estrictamente el coste de ejecución material de lo que no, cuestión legítima, por supuesto. Nos remitimos a lo visto en el apartado correspondiente.

Para finalizar este apartado es necesario señalar que la determinación de la base imponible con posterioridad a la terminación de la obra, tal y como señala Marín-Barnuevo Fabo, mal puede efectuarse a través de los signos, índices o módulos que han podido emplearse para calcular la “base” del ingreso a cuenta. La letra de la ley es clara al vincular esta fórmula al ingreso a cuenta. Otra cosa será que se den los presupuestos para la realización de una estimación indirecta.

APARTADO 5. EL TIPO DE GRAVAMEN

Respecto al tipo de gravamen, el TRLHL ha previsto que los Ayuntamientos puedan establecer el tipo de gravamen, a través de la correspondiente Ordenanza fiscal, dentro del límite máximo previsto en el artículo 103.3 de la citada Ley, que es el 4 por cien.

El tipo de gravamen se corresponderá con el que esté vigente en la fecha de lo que la Ley llama de devengo del impuesto (inicio de la obra), cuestión que desarrollaremos en detalle más abajo. En la mayor parte de los casos, coincidirá el tipo que se aplique sobre la “base” del ingreso a cuenta con el que se vaya a aplicar sobre la “base” en la liquidación definitiva: aunque se

modifique la Ordenanza con posterioridad al inicio de la obra, el tipo ya no varía.

Ahora bien, como explica acertadamente Calvo Sales, si el Ayuntamiento liquida el ingreso a cuenta con ocasión de la concesión de la licencia, sí puede ocurrir que se produzcan cambios en la Ordenanza hasta la fecha de inicio de la obra, y eso sí puede definir que se hubiera aplicado un porcentaje sobre la base del ingreso a cuenta y otro diferente en la liquidación definitiva.

Salvando esta cuestión, el estudio del tipo a aplicar sobre una y otra cantidad puede efectuarse conjuntamente y eso es lo que vamos a hacer.

El tipo de gravamen medio, en la adición de los datos de todos los municipios, con datos de 2010, fue del 3,47%. Las Ordenanzas lo sitúan con frecuencia en lo más alto (entre las capitales de provincia, veintisiete municipios) o casi (siete más mantienen una rebaja imperceptible). Por debajo del 3%, entre las capitales de provincia, sólo colocábamos en 2010 a Palencia (2,63%), Soria (2,90%), Tarragona (2,94%) y Ourense (2,52%). Entre los municipios de más de 50.000 habitantes: Jerez de la Frontera (1%), Santa Lucía de Tirajana (2,34%), Telde (2,75%), Arona (2,30%), Santiago de Compostela (2%) y Benidorm (2,20%).

No es infrecuente que en las correspondientes Ordenanzas fiscales aparezcan diversos tipos de gravamen, en función de la clase de actividad gravada, de la base imponible (escalas progresivas), etc. Sobre la legalidad de esta práctica no existe Jurisprudencia firme del TS. Según el TSJ de Valencia, en una vieja sentencia de 21 de diciembre de 1990, la diversidad de tipos de gravamen establecidos en la Ordenanza carece de cobertura legal, porque tal fijación no se contempla en la Ley. Sin embargo otros tribunales han sido más flexibles con esta cuestión: el TSJ de Andalucía, Granada, mediante sentencia de 25 de junio de 2001 (JT 1252), examina una Ordenanza Fiscal que contempla un tipo del 3% para la rehabilitación de edificios catalogados, por debajo del 4% que es el general y no se cuestiona que esto sea posible. O el TSJ de Galicia, que en sentencia de 31 octubre de 2001 (JT 2002, 222) admitió una escala de tipos de gravamen en función de la superficie ocupada por la obra o instalación.

Bajo la primera redacción (anterior a la Ley 51/2002), no existía un único límite al tipo de gravamen, sino varios. Oscilaban, en función de la población de

derecho del Ayuntamiento exactor, entre un 2,4 y un 4%. Hubo también una época en que existieron topes mínimos, que fueron eliminados a partir de 1999.

APARTADO 6. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES.

Sobre la cuota íntegra del impuesto pueden practicarse una serie de deducciones y bonificaciones. Es el correspondiente Ayuntamiento el que debe decidir sobre su aplicación, la compatibilidad entre las establecidas, así como sobre la regulación de sus aspectos sustantivos y formales.

A nuestro entender, las deducciones y bonificaciones que vamos a abordar son aplicables tanto sobre el ingreso a cuenta como sobre la cuota correspondiente a la llamada liquidación definitiva.

Antes de comenzar el estudio de lo que la Ley permite formalizar a las Ordenanzas conviene aclarar que estas deducciones y bonificaciones deben ser aplicadas tanto en cuanto al ingreso a cuenta como a la liquidación definitiva. Otra cosa será que la cuantía final en un caso y en otro varíe.

En cualquier caso, aunque sea una obviedad porque no puede ser de otra manera, aparte de las deducciones y bonificaciones que puedan figurar en la Ordenanza Fiscal, en el caso de la liquidación definitiva, de la cuota resultante se deducirá el importe del ingreso a cuenta.

Se trata de las siguientes, a las que conviene definir por la letra que figuran dentro del apartado que las regula en el art. 103 del TRLH:

- a. Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.
- b. Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que

dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

- c. Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.
- d. Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.
- e. Una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

La bonificación que ofrece más riqueza de matices es sin duda la primera. Aunque se han defendido otras interpretaciones, creemos que la que corresponde es que en la Ordenanza Fiscal se tiene que tomar la decisión de en casos ha de aplicarse, y el acto de concesión corresponde también al pleno. La Ordenanza debiera concretar los supuestos protegidos: si se limita a reproducir el texto legal, el presupuesto es notablemente indeterminado y ello puede plantear y de hecho plantea solicitudes que mal podrán ser rechazadas, sobre todo analizando los precedentes.

Por lo demás, muchas de las bonificaciones se relacionan con características de la obra que suponen un coste, pero, salvo que la Ordenanza así lo previese, la bonificación puede afectar no a ese coste parcial, sino al total. Lo que es muy peligroso si no se ordena con suficiente inteligencia.

La aplicación de esas cinco bonificaciones se hará de la siguiente manera:

- La bonificación prevista en la letra (b) se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación a que se refiere el párrafo (a).
- La bonificación prevista en la letra (c) se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos (a) y (b) anteriores.
- La bonificación prevista en la letra (d) se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos (a) (b) y (c) anteriores.
- La bonificación prevista en la letra (e) se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos (a) (b) (c) y (d) anteriores.

Tan detallada explicación es innecesaria, pues, como dice la doctrina, aunque se altere el orden el resultado es el mismo.

Además, la Ley permite que las Ordenanzas municipales admitan como deducción en la cuota íntegra o bonificada, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por licencias urbanísticas o de obras correspondiente a la construcción, instalación u obra.

Con anterioridad al 1 de enero de 2003 las únicas deducciones y bonificaciones aplicables fueron las de las actuaciones declaradas de interés o utilidad municipal y la del importe de las tasas por licencias.

Aparte de todo ello, las disposiciones relacionadas con la celebración de eventos de interés general suelen prever medidas reductoras de la carga tributaria por el impuesto.

EJERCICIOS DE COMPROBACION Y PRÁCTICAS

Responda a las siguientes preguntas, marcando de entre las respuestas alternativas la correcta.

1. En la cuantificación del ICIO no aparece uno de estos elementos cuantificadores

- a) Base imponible.
- b) Base liquidable.**
- c) Tipo de gravamen.
- d) Bonificaciones.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta.

2. En la fijación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones se computa

- a) El beneficio industrial.
- b) Los gastos generales.
- c) El presupuesto de seguridad e higiene.
- d) El coste de las instalaciones inseparables.**
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

3. En la fijación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones se computan

- a) El IVA.
- b) La tasa por licencia de obras.
- c) Las tasas por ocupación del dominio público, en el caso de que sea necesario ocuparlo para la obra.
- d) El propio ICIO.

e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

4. En la fijación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones...

a) Se computan los pagos a albañiles.

- b) Se computan los pagos a arquitectos.
- c) Se computan los pagos a aparejadores.
- d) Se computan los pagos a ingenieros.

e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

5. En el presupuesto de un parque eólico consta: i) obra civil: 100; ii) elementos para la captación de la energía: 1.000; iii) gastos generales y beneficio industrial: 10; IVA, 199,80. La base imponible asciende a:

a) 100.

b) 1.100.

c) 1.110.

d) 1.309,80.

e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

6. En cuanto al cálculo por módulos

a) Sólo es posible en defecto de presupuesto visado por el correspondiente colegio oficial.

b) Sólo es posible si lo determina el Ayuntamiento a través de la Ordenanza Fiscal.

c) Sólo es posible en caso de autoliquidación.

d) Sólo es posible en relación con la "liquidación definitiva".

e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

7. En la fijación de la tipo de gravamen del Impuesto sobre Construcciones...

a) El porcentaje del ingreso a cuenta no se puede conocer hasta que no esté aprobada la Ordenanza correspondiente con la fecha que afecta a la liquidación definitiva (fin de obra).

b) El porcentaje que se aplique en el ingreso a cuenta será el mismo que el que luego se aplique en la liquidación definitiva.

c) El porcentaje del ingreso a cuenta puede ser diferente del de la liquidación definitiva.

d) Las ordenanzas fijan el porcentaje del ingreso a cuenta de manera diferenciada al tipo de gravamen dependerá.

e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

8. El Ayuntamiento de Teruel puede fijar un tipo de gravamen máximo del Impuesto sobre Construcciones del

a) 5%.

b) 3,5%.

c) 4%.

d) 6%.

e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

9. Una empresa realiza obras en viviendas de protección oficial en dos municipios. En uno tiene derecho a una bonificación y en otro no. Una de las explicaciones que le dan no es correcta

a) El establecimiento y la cuantía de la bonificación pueden ser diferentes en función de sus Ordenanzas.

b) El establecimiento y la cuantía de la bonificación lo determinará el Pleno caso por caso, en función de la utilidad que reporte al municipio.

c) La bonificación puede ser incompatible con otras que disfrute el sujeto pasivo.

d) Puede que el sujeto pasivo cumpla con los requisitos establecidos en la Ordenanza Fiscal de uno de los Ayuntamientos y no en la del otro.

e) Todas las respuestas anteriores son correctas o más de una es incorrecta.

10. Una empresa constructora ha comenzado la construcción de un edificio que será destinado a viviendas de protección oficial, el cual además goza de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo que incluye colectores que disponen de la correspondiente homologación de la Administración competente. Además las viviendas resultantes gozan de condiciones adecuadas para el acceso y habitabilidad a los discapacitados.

La empresa ya tiene la correspondiente licencia urbanística por la que ha satisfecho al Ayuntamiento un total de 450 euros.

El Ayuntamiento que tiene establecido el ICIO ha fijado el tipo de gravamen en un 3%. Además tiene reguladas todas las bonificaciones que permite la normativa vigente en los tipos máximos permitidos. También prevé la deducción por el importe satisfecho en la tasa por licencia urbanística sobre la cuota bonificada

Se pide calcular la cuota tributaria sabiendo que la base imponible asciende a 6.000.000 euros.

- a) **CERO.**
- b) 450.
- c) 180.000.
- d) 4.500.
- e) Todas las respuestas anteriores son incorrectas.

CONCLUSIÓN

En el cálculo de la cuota del impuesto conviene comenzar diferenciando lo que concierne al llamado ingreso a cuenta (que se paga con la obtención de la licencia) y a la llamada liquidación definitiva (que se saldaría con la finalización de la construcción). Lo que precisa diferenciación es el importe sobre el cual aplicar el porcentaje que se toma como tipo de gravamen.

La base del ingreso a cuenta estaría conformada por el importe dinerario de lo presupuestado, bien es cierto que la jurisprudencia (primero) y la ley (después) han ordenado la exclusión de una serie de importantes partidas. Esta base puede calcularse también sobre la base de signos, índices o módulos aprobados por el Ayuntamiento.

La base de la liquidación definitiva estará constituida por el coste real y efectivo de la obra.

Sobre estas cantidades se aplicará el tipo de gravamen, no superior al 4%.

De la cuantía resultante podrán practicarse algunas bonificaciones y deducciones, siempre y cuando estén previstas en la Ordenanza Fiscal. Son

pues potestativas y el Ayuntamiento tiene un amplio margen de decisión para acomodarlas a sus preferencias.

LECCIÓN 3

OTRAS CUESTIONES DEL IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

ÍNDICE

- **Introducción.**
- **Objetivos.**
- **Apartado 1. El devengo y la prescripción.**
- **Apartado 2. Los obligados tributarios.**
- **Apartado 3. Declaración y liquidación provisional.**
- **Apartado 4. Comprobación y liquidación definitiva.**
- **Apartado 5. Peculiaridades territoriales.**
- **Ejercicios de comprobación y prácticas.**
- **Conclusión.**

INTRODUCCION

La tercera y última de las lecciones de la presente unidad didáctica tiene que ser introducida de otro modo que las anteriores, dado que es mucho menos homogénea. En efecto, si en cada una las lecciones anteriores resolvíamos respectivas cuestiones muy específicas (cuándo se cobra y cuánto se cobra), la tercera recopilará todas las demás que quedan pendientes de tratamiento. Son cuestiones tanto materiales como formales que vamos a disponer en el orden más conveniente para su correcta comprensión.

Comenzaremos con la fijación de la fecha que la ley estima como de devengo del impuesto, con el estudio de las implicaciones que ello supone. Al paso se aborda una cuestión que en este impuesto tiene una peculiar vinculación con el

devengo: la prescripción de la acción del ayuntamiento para liquidar el tributo. Visto lo cuál se analizarán las posiciones subjetivas del impuesto, contribuyentes y sustitutos, es decir, quiénes quedan obligados a cumplir con las exigencias del impuesto.

Expuestos los aspectos formales, seguiremos con otros de carácter formal: los que se refieren a la aplicación del ICIO. Una regulación legal bastante desgraciada nos exigirá ser muy precisos en la explicación en orden a que el alumno comprenda bien las actuaciones y procedimientos que aparecen.

Para terminar, en un último apartado recopilaremos y expondremos de manera sucinta las peculiaridades que aparecen en algunos territorios que mantienen ciertas especialidades en cuanto a su fiscalidad. Se trata sobre todo de los llamados territorios forales (Navarra y País Vasco), pero también de otros que aun en el entorno de la LHL estatal presentan alguna variante.

OBJETIVOS

Al finalizar el seguimiento de esta lección, podremos:

- Fijar la fecha llamada de devengo del impuesto.
- Conocer el plazo con el que cuenta la administración tributaria para liquidar el tributo.
- Determinar a qué sujetos tiene que dirigirse la administración para exigirles las obligaciones materiales y formales propias del impuesto de construcciones.
- Conocer qué actuaciones tiene que desarrollar el sujeto pasivo ante la administración tributaria, así como su forma y plazos.
- Conocer qué procedimientos tiene que desarrollar la administración, tanto a instancia de parte cómo de oficio y cuál es el órgano competente para resolverlos.
- Conocer las peculiaridades de los municipios a los que se aplica algún régimen especial.

APARTADO 1. EL DEVENGO Y LA PRESCRIPCIÓN

Según la Ley, el devengo del Impuesto se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

Esta fecha marca la normativa que será aplicable a la actuación: ello determinará la sujeción o no de la misma y la normativa aplicable, en función de las decisiones de la Corporación que rijan exactamente en ese momento. Más abajo terminaremos de concretar los efectos. Ahora debemos explicar qué debe entenderse por “iniciación” de la actuación, que es con frecuencia algo demasiado indeterminado.

Marín-Barnuevo Favo analiza el caso particular de ciertas obras realizadas por fases, contemplando dos posibilidades: que la obra tenga una consideración unitaria y un único momento de devengo o que cada fase constituya un presupuesto de hecho autónomo. Concluye este autor, con la jurisprudencia del TS, que la respuesta a cada caso dependerá de que la obra hubiera precisado de una o de varias licencias.

Se ha dicho que el inicio se produce en el momento en el que se realiza el replanteo previo de la obra, esto es, el marcaje en el terreno de la planta de la obra proyectada, para proceder a su construcción. No obstante es necesario matizar este planteamiento. En efecto, el TS, mediante sentencia de 27 de septiembre de 1999 (RJ 7804) entiende que los estudios geotécnicos y el replanteo, aisladamente considerados, no constituyen obras necesitadas de licencia. Lo que ocurre es que en el contexto de una licencia solicitada, en ejecución de un proyecto ya en poder de la Corporación, no puede menos que ser calificado de obra de ejecución e iniciación de una construcción ya solicitada.

Pero, claro, es posible entender devengado el impuesto con anterioridad: como dijo el TS en su sentencia de 10 de diciembre de 1996 (RJ 9289), las demoliciones previas accesorias a la edificación suponen el inicio de la obra.

Téngase en cuenta que el llamado devengo de este impuesto marca una fecha en la que el tributo no puede concretarse cuantitativamente, a expensas de la constatación de los costes reales de la actuación. Por ello se ha dicho –y lo ha dicho el TS- que el verdadero devengo, en el sentido de fecha determinante de

la realización del hecho imponible, se produce con la terminación de la actuación; o también se ha dicho que el hecho imponible se realiza de forma continuada en el tiempo desde ese inicio de la actuación hasta su finalización. Todo ello sin perjuicio de que cuestiones que van desde la sujeción en sí misma (caso de que el impuesto no estuviera implantado aún) al tipo de gravamen dependan de la fecha de inicio; lo mismo que otras que se pueden plantear, como los beneficios fiscales, que pueden ser diferentes en la fecha de inicio y en la de terminación.

Esto es muy relevante para la prescripción del impuesto, en concreto a la hora de determinar hasta qué fecha puede iniciarse el procedimiento para practicar la llamada "liquidación definitiva". El TS dijo en interés de ley que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas [sentencia de 14 de septiembre de 2005 (RJ 8349)]. Lo que impide considerar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo en el caso hipotético de obras de gran duración en las que transcurrieran más de cuatro años desde el inicio de la obra hasta su terminación: la acción no había nacido.

APARTADO 2. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.

La Ley del impuesto determina quién es el contribuyente y también quién es el sustituto. Salvo que fueran coincidentes, el sustituto desplazará al contribuyente, estando llamado a cumplir las obligaciones materiales y formales, sin perjuicio de su derecho a repetir sobre el contribuyente, tal y como reconoce la normativa de aplicación.

Es sujeto pasivo, a título de contribuyente, el dueño de la construcción, instalación u obra, sea persona física o jurídica, o se trate de una de las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), sea o no propietario del inmueble sobre el que se realice aquélla. A estos efectos tendrá la consideración de dueño de la

construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización

El TS ha aclarado que en los supuestos de concesiones administrativas reversibles, como aparcamientos en dominio público, es dueño de la obra la concesionaria que realiza la obra y no la administración concedente.

Durante la realización de las obras se pueden producir cambios en la titularidad de las mismas (se transmite la obra antes de ser terminada) u otras situaciones que afectan a la posición del contribuyente. ¿Qué sucederá en estos casos?

Ante la imprevisión legal, la escasa jurisprudencia existente ha señalado que la posición jurídico-tributaria a tener en cuenta (p. ej., ser dueño de la obra) es la del momento “legal” del devengo, aunque luego revierta la obra en otra persona: superficiarios, usufructuarios, concesionarios [cfr. sentencia del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 21 junio 2001 (JT 2002, 15)], incluso arrendatarios. Aplicando esta solución a los supuestos de titularidad de la obra, el inicial contribuyente lo seguiría siendo a todos los efectos.

Marín-Barnuevo Fabo considera que ésta es una solución insatisfactoria, pero que *de lege data* no ve otra posibilidad.

La Ley fija como sustitutos a quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. En cuanto a lo primero, téngase en cuenta que no puede considerarse persona que solicite la licencia a un mero mandatario.

Se dice exactamente que operará la sustitución “en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo”. Como dice Calvo Sales, en el caso de que el contribuyente encargue la obra a un tercero, tanto el constructor como el solicitante de la licencia (en el caso de ser distinto del dueño de la obra) tendrán la condición de sustitutos del contribuyente. Por el contrario –añade- si las obras se realizan por el propio contribuyente no habrá sustituto.

Ante una cierta práctica, alguna Jurisprudencia ha sentado que, en obras cuyo dueño sería el Ayuntamiento de la imposición, no puede liquidarse la cuota al sustituto. Algo similar ocurriría en los supuestos de exención, tal y como se vio en apartados anteriores: las exenciones subjetivas se aplica en función de quien sea el contribuyente, tal y como reconoce alguna jurisprudencia y también la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda.

Aunque la Ley parece haber resuelto problemas propios de la redacción original, sigue sin aclarar algunos problemas que se pueden plantear, como la existencia de una persona que solicite la licencia y otra que realice la construcción (dos posibles sustitutos). Calvo Sales considera que esto permite a la Administración elegir a quien se dirige, sin que de la ley se deduzca ninguna prelación por el mero hecho de que uno figure primero. Dice que ello permite que en el caso de que el dueño de la obra sea al mismo tiempo solicitante de licencia, el Ayuntamiento puede dirigirse contra el primero y no contra el constructor. Marín-Barnuevo Fabo no se conforma con esta tesis: señala que la solución avanzada se correspondería con la aplicación sobre esta pluralidad de obligados del artículo 35.6 de la LGT (conurrencia de varios obligados obligados en la realización del mismo presupuesto de una obligación tributario), y esto no es factible en este caso (los presupuestos son diferentes). Este autor tiene en cuenta que el primero en realizar el presupuesto de hecho de la sustitución va a ser el solicitante de la licencia y considera que ello supone adquirir la condición de sustituto e impedir el reconocimiento de esa condición a los que realicen con posterioridad el otro presupuesto (la construcción). No obstante ello, advierte las dificultades que esto supone cara a la liquidación definitiva.

Dice la Ley que *el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha*, lo que en definitiva es el régimen básico de la LGT en las relaciones contribuyente-sustituto.

APARTADO 3. DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

El artículo 103 del TRLHL se refiere, entre otras cuestiones, a la gestión del impuesto. Podemos estar de acuerdo en que se vislumbra como sistema primario de gestión el que comienza con una declaración que da inicio a uno de los procedimientos administrativos previstos en el artículo 128 y siguientes de la LGT. Pero la Ley añade que “Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación” y, además, que “Los ayuntamiento podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y

coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia”.

Siguiendo el modelo que hemos utilizado para explicar la cuantificación del impuesto –una pauta cronológica- atenderemos primero a lo que concierne al ingreso a cuenta.

Pues bien, lo primero que cabe señalar es que aunque en apariencia se centre en un solo sistema (“se practicará una liquidación provisional a cuenta”), igualmente se predicaría del mismo la autoliquidación. Ahora bien, en el caso de que no se hubiera optado por la autoliquidación, como observa Calvo Sales, la llamada liquidación provisional no se practicaría hasta el momento en que la licencia se conceda. Se añade la mención al “momento en que se inicien las actuaciones en el caso de obras ilegales”: en tal caso parece que estaríamos hablando de un procedimiento de control tributario iniciado de oficio.

Las reglas de notificación y plazos de pago en período voluntario de lo liquidado serían las previstas en la LGT (hasta el 20 del mes siguiente o hasta el 5 del segundo mes, dependiendo de la quincena de notificación).

Al entender de Marín-Barnuevo Fabo, en los casos en los que concurren sustituto y contribuyente, el Ayuntamiento deberá notificar la liquidación también al contribuyente-sustituido, porque establece una obligación tributaria que será mediatamente satisfecha por dicho contribuyente-sustituido que, como interesado, estará legitimado para su impugnación.

Calvo Sales señala que debería exigirse una declaración complementaria en el caso de que aparezcan modificaciones que afectasen al proyecto presentado y por lo tanto a la licencia concedida.

En la eventualidad de que la Ordenanza Fiscal exija autoliquidar el impuesto, la norma tendrá que concretar los plazos para su presentación. Lo ordinario será que con la autoliquidación se ordene realizar el ingreso, si bien perfectamente podría no ser así, generando el Ayuntamiento, tras una mínima comprobación formal, una carta de pago a ingresar en los plazos previstos en la LGT.

Calvo Sales considera ajustado a derecho restringir la autoliquidación a ciertos supuestos, combinando los dos sistemas posibles de gestión.

Un capítulo aparte merece la gestión de la bonificación para actuaciones de especial interés o utilidad municipal, a la que nos referíamos en la lección anterior. El caso es que la Ley añade a su definición que “Corresponderá dicha

declaración (de interés o utilidad) al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros”. Aunque se han defendido otras interpretaciones, nosotros creemos que la que corresponde es que en la Ordenanza Fiscal se tiene que implantar la bonificación, con mayor o menos detalle, y luego, en cada caso concreto, el Pleno tiene que volver a intervenir para dictar el acto administrativo de concesión o no del beneficio fiscal. Así pues, en el sistema ordinario de declaración y práctica de la liquidación, el órgano plenario tendrá que intervenir con carácter previo a la práctica de la liquidación, que correspondería en la normalidad de los casos al Alcalde o persona en quien delegue, o a quien tenga atribuida la competencia en el sistema de organización de las grandes ciudades. En el caso de que se exija autoliquidación, el sujeto pasivo necesitaría ese pronunciamiento para poder determinar la cuota tributaria computando una eventual bonificación de esa naturaleza.

En lo que concierne a otras posibles bonificaciones no se daría esta peculiaridad, dada la coincidencia entre el órgano competente para liquidar y para otorgarlas. Otra cosa sería que, debiéndose autoliquidar, la Ordenanza hubiera previsto su carácter rogado: en tal caso, para poder aplicarlas en las autoliquidaciones se precisaría el previo reconocimiento de las mismas.

La Ley no prevé que haya de suceder en el caso de que, concedida la licencia y pagado el ingreso a cuenta, la actuación no se llevase a cabo. Parece que lo justo es que se practique devolución, dada la no realización del hecho imponible. Bien es cierto que no estaríamos hablando técnicamente de una devolución de ingresos indebidos, por lo que el régimen propio de estas devoluciones no tendría por qué ser el aplicable.

APARTADO 4. COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEFINITIVA.

Dice la Ley que “Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente

liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.”

La doctrina ha sido muy crítica con los términos en los que se expresa la Ley. Entiende que la liquidación que se pueda practicar a la vista de la documentación presentada por el sujeto pasivo no será definitiva, sino también provisional, puesto que una liquidación definitiva exige una verificación completa de la situación tributaria que no tiene por qué darse en este momento. Se ha planteado si, a la finalización de las actuaciones, puede exigírsele al sujeto pasivo una (nueva) autoliquidación. Es evidente que ello ofrece algunas dudas, a la vista de la letra de una ley que no parece contemplar otra cosa que no sea la comprobación administrativa. Pero también hay argumentos que justificarían lo contrario, teniendo en cuenta el apartado que previene la posibilidad de que el Ayuntamiento exija el impuesto en régimen de autoliquidación.

Personalmente, nos parece de toda lógica que se exija la autoliquidación, puesto que se trata de una fórmula más simple y eficiente que la que obliga a iniciar de oficio un procedimiento de comprobación. Parece que hay alguna jurisprudencia que se opone a ello.

Para terminar, nótese que si se debe reintegrar al sujeto pasivo, por ser la cuota tributaria inferior al ingreso a cuenta, nos hallamos ante una devolución propia de la mecánica del tributo, sobre la que recaería en su caso el artículo 124 y siguientes de la LGT, pero no el régimen de la devolución de ingresos indebidos.

Dado que en la práctica es frecuente que no se dicte la llamada “liquidación definitiva”, pasando el tiempo hasta que finalmente prescribe la acción de la administración para liquidar, ello puede generar un importante problema al sujeto pasivo, particularmente al que ha visto como el ingreso a cuenta se le calculó por “módulos”. En función de cómo estén calculados, no es una temeridad pensar en su sobredimensionamiento y en las dificultades que determina la inactividad administrativa al reintegro de la diferencia.

APARTADO 5. PECULIARIDADES TERRITORIALES

En los territorios forales de Navarra y del País Vasco, a la vista de los respectivos Convenio y Concierto, el impuesto de construcciones se exige de acuerdo con lo previsto en la Ley Foral de Navarra sobre Haciendas Locales o en cada una de las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Aunque en un primer avance el impuesto que correspondería exigir a los Ayuntamientos de estos territorios es algo distinto al que hemos ido viendo en las lecciones y apartados anteriores.

Es en Navarra donde las diferencias son mayores. Las más relevantes serían las siguientes:

- el impuesto es obligatorio, no potestativo, por lo que lo exigen todos los Ayuntamientos navarros;
- el hecho imponible se condiciona, como en el territorio común, a que la expedición de la licencia corresponda al ayuntamiento de la imposición, pero se contempla además la posibilidad de que la licencia se sustituya por “el informe sobre su concesión conforme a lo dispuesto en el art. 39 LF 6/1990, de 2 de julio, de Administración Local”;
- la base imponible se define “por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra” (como en la primera redacción de la ley estatal);
- no se prevé que se puedan aprobar módulos sustitutivos del presupuesto visado;
- el tipo de gravamen estará entre el 2 y el 5%: tiene un mínimo, como corresponde a un impuesto obligatorio, y el techo es más alto;
- no se prevén bonificaciones de la cuota.

En lo que concierne al impuesto que pueden exigir los Ayuntamientos alaveses, los aspectos más relevantes de su régimen son éstos:

- se prevén, además de las exenciones que se contemplan en territorio común, otras por la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sean dueños los Concejales del Territorio Histórico de Alava cuyo destino sea el servicio o uso público y por la realización de cualquier construcción, instalación u obra efectuada en los bienes a los que resulte de aplicación la exención contenida

en la letra k) del apartado 1 del artículo 4 de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Asimismo se señala que los Ayuntamientos podrán declarar exentas las obras o construcciones que supongan la eliminación de barreras arquitectónicas de edificio o construcciones preexistentes;

- no se contempla el cálculo de la base del ingreso a cuenta por módulos;
- el tipo máximo es el 5%;
- no se advierte que la bonificación por razones de interés municipal sea acordada por el pleno.

En la normativa de Bizkaia no concurren más que dos matices. De una parte, el tipo de gravamen máximo es el 5%. De otra, no se advierte que la bonificación por razones de interés municipal sea acordada por el pleno.

Finalmente, en Gipuzkoa el tipo de gravamen máximo es también el 5%.

Aparte de los territorios forales habría otras especialidades menores a considerar. De una parte, en Ceuta y Melilla sin necesidad de que las respectivas ciudades deban ordenar nada al respecto, la cuota de este impuesto se bonificaría al 50%, como ocurre en cualquier otra figura. No obstante esto está siendo aplicado en Ceuta, dado que Melilla no exige el impuesto.

De otra parte, la legislación especial dictada para Madrid y Barcelona podría señalar algo al respecto. El caso es que sólo la Ley 1/2006, relativa a la ciudad de Barcelona incluye una mínima alteración del régimen básico. Se advierte que el pago de la cuota que resulte de la liquidación provisional será condición necesaria para la obtención de la licencia de obras. Asimismo resulta aplicable en todos los tributos locales una bonificación del 5% por colaboración en la recaudación, por lo que también a este impuesto.

EJERCICIOS DE COMPROBACIÓN Y PRÁCTICAS

Responda a las siguientes preguntas, marcando de entre las respuestas alternativas la correcta.

1. El 28 de julio de 2009 se solicita licencia para la realización de una obra. El 2 de octubre se concede. El 10 de octubre se inicia la obra. El 4 de febrero

de 2010 se termina. El 5 de noviembre se paga el impuesto. El ICIO se devenga...

- a) El 28 de julio de 2009.
- b) El 2 de octubre de 2009.
- c) El 10 de octubre de 2009.**
- d) El 4 de febrero de 2010.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

2. Siguiendo con el caso 1, ¿cuándo prescribe la acción de la Administración para comprobar y liquidar el ICIO?

- a) El 2 de octubre de 2013.
- b) El 10 de octubre de 2013.
- c) El 5 de noviembre de 2013.
- d) El 4 de febrero de 2014.**
- e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

3. En 2009 se inician las obras de construcción de una edificación, autoliquidando el ingreso a cuenta A. En 2010 B adquiere el edificio en construcción, transmitiéndosele la licencia. En 2011 finalizan las obras. El sujeto pasivo es

- a) A.**
- b) B.
- c) A y B, a prorrata.
- d) A o B, por sorteo.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

4. El sr. X, constructor, realiza para sí mismo una obra en el piso de alquiler que constituye su vivienda habitual. El arrendador solicita la licencia.

- a) El sr. X es contribuyente**
- b) El sr. X es sustituto del contribuyente
- c) El arrendador es contribuyente.
- d) El arrendador es sustituto del contribuyente
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

5. En el ICIO...

- a) La entidad bancaria que concede préstamo para financiar la obra es responsable solidaria.

b) La entidad bancaria que concede préstamo para financiar la obra es responsable subsidiaria.

c) El propietario de la finca donde se realiza la obra es siempre contribuyente.

d) Si el que solicita la licencia es dueño de la obra, no puede considerarse sustituto.

e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

6. La Comunidad de Autónoma construye una planta desaladora con el fin de abastecer de agua a la población de una comarca. Se adjudica la construcción a la empresa ZSA, que solicita licencia al Ayuntamiento en cuyo término radica la instalación. Suponiendo que la licencia sea necesaria...

a) La actuación está exenta.

b) ZSA pagará el ICIO, pero no lo podrá repercutir sobre la Comunidad Autónoma.

c) ZSA pagará el ICIO, y luego repetirá sobre la Comunidad Autónoma.

d) La actuación está exenta, pero el acto de otorgamiento de la exención debe dictarlo el Pleno.

e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

7. Si la Ordenanza Fiscal no dispone otra cosa

a) El sujeto pasivo autoliquidará el ingreso a cuenta en el plazo de un mes a contar desde la concesión de la licencia.

b) El sujeto pasivo presentará una declaración por el ingreso a cuenta, que iniciará un procedimiento de liquidación.

c) El Ayuntamiento practica liquidación de oficio por el ingreso a cuenta.

d) El sujeto pasivo autoliquidará el ingreso a cuenta en el plazo de un mes a contar desde la iniciación de la actuación.

e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

8. Se notifica liquidación por el ICIO el día 29 de julio de 2011. El período voluntario para realizar el ingreso termina...

a) El 5 de agosto de 2011.

b) El 20 de agosto de 2011.

c) El 5 de septiembre de 2011.

d) El 20 de septiembre de 2011.

e) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta

9. El Impuesto sobre Construcciones...

- a) Es de imposición potestativa en todo el territorio nacional.
- b) No puede ser impuesto y ordenado en la ciudad autónoma de Melilla.
- c) Es de imposición potestativa en todo el territorio común, pero no en los territorios forales, donde es obligatorio.
- d) Es de imposición obligatoria en los municipios de la Comunidad Foral de Navarra.**
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

10. El ICIO

- a) Puede exigirse con un tipo de gravamen de hasta el 10% en los ayuntamientos navarros.
- b) El Ayuntamiento de Madrid no puede establecer “módulos” para calcular la base imponible.
- c) No cuenta con bonificaciones en lo que afecta a los municipios navarros.**
- d) Es establecido y exigido por las comarcas en Aragón.
- e) Ninguna de las respuestas anteriores o más de una es correcta

CONCLUSIÓN

Según la Ley, el devengo del Impuesto se produce en el momento de iniciarse la actuación. La normativa vigente en esa fecha será la aplicable. La circunstancia de que el devengo se haya colocado en una fecha muy anterior a la que se considera realizado el hecho imponible ha generado abundante polémica. Esto ha llevado a pensar que la acción de la administración para comprobar y liquidar definitivamente estuviera prescrita a los cuatro años contados desde dicha fecha. Lo que ha sido descartado, dado que no puede agotarse lo que no ha nacido.

El contribuyente es el dueño de la obra, tal y como lo define la ley; pero lo desplazaría el sustituto, quien solicita la licencia o realiza materialmente la actuación.

La LHL regula principalmente la gestión del ingreso a cuenta, conformando un sistema inicial en el que el sujeto pasivo presentaría una declaración, en orden

a que la administración practicase liquidación. No obstante ello, el Ayuntamiento puede exigir el impuesto en régimen de autoliquidación.

Concluida la actuación, se prevé un procedimiento de liquidación en orden a que se practique lo que se llama la liquidación definitiva.

Finalmente, el impuesto presenta algunas variantes en algunos territorios, particularmente en los forales. Navarra ofrece la mayor originalidad, pues el impuesto es obligatorio. En todos los territorios forales el impuesto puede exigirse con un tipo de gravamen máximo del 5%.

CONCLUSIONES DE LA UNIDAD DIDÁCTICA

El ICIO es un impuesto que cuenta con una regulación escasa y algo crítica en el nivel legal, lo que ha planteado numerosos problemas a la hora de determinar sus elementos configuradores.

En cuanto a sus presupuestos, esto es, la determinación de las actuaciones sujetas al mismo, la mayor dificultad nos la ha planteado un elemento que juega por remisión: el sometimiento a licencia de obras o urbanística que corresponda otorgar al Ayuntamiento de la imposición.

En cuanto a su cuantía, la cuestión más compleja es la fijación del importe sobre el cual aplicar los tipos o porcentaje. Ayuda poco que existan no uno sino dos importes: el que se obtiene antes de realizar la actuación (ingreso a cuenta) y el que se obtiene una vez terminada (la verdadera base imponible). La aplicación de bonificaciones no es problemática, aunque su configuración legal sea discutible.

Respecto de los aspectos formales del impuesto, el correcto conocimiento del impuesto exige comprender bien el significado de cada una de las instituciones y fases que plantea la Ley: declaración inicial, liquidación del ingreso a cuenta, autoliquidación (como alternativa a lo primero) y comprobación y liquidación.

BIBLIOGRAFÍA UNIDAD DIDÁCTICA

ABAJO QUINTANA, JOAQUÍN JOSÉ Y RODRÍGUEZ DE LA RIVA, IGNACIO, “La creación de parques eólicos ante el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras: problemática en la determinación del hecho imponible”, *El Consultor*, núm. 19 (2008) pags. 3232-3238.

ACÍN FERRER, ANGELA, “La base imponible del ICIO”, *Tributos Locales*, núm. 100 (2011), pág. 105-12.

ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO, “La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos”, *Tributos locales*, núm. 93 (2010) pags. 11-37.

ALCÁZAR AVELLANEDA, JUAN MIGUEL, “La inclusión en la base imponible del ICIO del coste de los equipos o instalaciones que integran los parques solares o eólicos”, *Actualidad Administrativa* núm. 15 (2010) pag. 2.

ALONSO GIL, MIGUEL Y DELGADO MERCÉ, ARTURO, “La Base Imponible del ICIO: aspectos polémicos en torno a la Maquinaria e Instalaciones y a las bajas de adjudicación”, *Tributos Locales*, núm. 86 (2009) pags. 61-70.

ALONSO HERNÁNDEZ, J., “La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Reserva de ley y conceptos jurídicos indeterminados”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 45 (1999), pág. 19-48.

ARAGONES BELTRAN, EMILIO, “Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre construcciones (I) y (II)”, *Gaceta Fiscal*, núm. 101 (1992), p. 159-175 y 102 (1992) p. 193-211;

ARRIBAS LEÓN, MÓNICA, “La protección medioambiental en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, en AA.VV. (SERRANO ANTÓN, FERNANDO, DIR.), *Tributación ambiental y haciendas locales*, Civitas, 2011, pág. 445-462.

ARROYO ALVAREZ, FRANCISCO, *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, 1996.

BANACLOCHE PALAO, CARMEN, “Determinación de la base imponible en el ICIO: presupuesto de licitación versus precio de adjudicación y otras cuestiones discutidas”, *Tributos Locales*, núm. 70 (2001), pags. 31-40.

BENGOA GEISLER, I. Y TENA NÚÑEZ, A., “La base imponible y el tipo impositivo del Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Revista Jurídica Española La Ley*, 1995, tomo III, p. 713-717.

CALVO SALES, TERESA, “La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ¿Goza la Iglesia católica de mejor trato

que el resto de las confesiones?”, Revista Jurídica Española La Ley, núm. 5445 (2001), pág. 1.

CALVO SALES, TERESA, *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, La Ley/El Consultor, 2007.

CALVO SALES, TERESA, “La Comisión Europea analiza la posible consideración como “ayuda de Estado” de la exención de la Iglesia católica en el ICIO”, Tributos Locales, núm. 74 (2007), pags. 9-35.

CALVO SALES, TERESA, “La base imponible del ICIO en los supuestos de instalaciones de energías renovables. Comentario de la trascendente Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010”, El Consultor de los Ayuntamientos, núm. 16 (2010), pags. 2344-2359.

CALVO VÉRGEZ, JUAN, “La delimitación del hecho imponible en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: análisis práctico de las principales cuestiones conflictivas”, Tributos Locales, núm. 53 (2005), pág. 11-38.

CALVO VÉRGEZ, JUAN, “¿Cuándo debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ICIO?: En torno a la STS de 14 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 8349)”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 13 (2006), pags. 17-20.

CATALÁN SENDER, JESÚS, “Algunas consideraciones sobre la exclusión de las instalaciones de la base imponible del Impuesto de Construcciones”, Tributos Locales núm. 7 (2001), pág. 97-112.

CATALÁN SENDER, JESÚS, *Urbanismo y minas. Licencias municipales, planteamiento y tributos locales*, Bayer Hnos. SA, 2001.

CEDILLO LÓPEZ, L., “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, CEF Contabilidad y Tributación, núm. 183 (1998), pág. 47-80.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE, “Construcciones, instalaciones y obras gravadas y no sujetas al ICIO: Requisitos exigidos para la tributación”, Aranzadi Fiscal, núm. 8 (1999), pág. 1-7.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE, “Exención del ICIO a favor de las obras hidráulicas”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 22 (2001), pág. 14-16.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE, “Integra la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica”, Quincena Fiscal, núm. 17 (2010), pags. 107-116

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE, “Sobre la inclusión de los equipos necesarios para la captación de energía en los parques solares, a efectos de la base imponible del ICIO”, *Impuestos*, núm. 4 (2010), pág. 11-26.

CLAVO DEL CASTILLO, V., “La base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras correspondientes a un parque eólico”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 1 (2003), pág. 143-149.

COBO OLVERA, TOMÁS, *Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, Impredisur, Granada, 1991.

COLLADO YURRITA, MIGUEL ÁNGEL, “El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas”, *Tributos Locales*, núm. núm. 17 (2002), pág. 15-24.

CORDERO LÓPEZ, J., “La base imponible del ICIO: normativa, doctrina administrativa y jurisprudencia”, *Tributos Locales* núm. 19 (2002), pág. 99-139.

CUNILLERA I BUSQUETS, MONTSERRAT, “En torno a la gestión del ICIO. Discrepancias doctrinales”, *Tributos locales*, núm. 96 (2010), pags. 133-143.

DE LUIS, F., “La naturaleza del ICIO y las exenciones de la Iglesia Católica”, *Carta Tributaria Monografías* núm. 18 (2001).

DE VICENTE, FERNANDO, “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, *Información fiscal*, núm. 88 (2008), pags. 45-88

DELGADO MERCÉ, ARTURO, “Algunos aspectos problemáticos en el ICIO: hecho imponible, exenciones, contribuyentes y sustitutos. Experiencia de la Inspección de la Agencia Tributaria de Madrid”, *Tributos Locales*, núm. 72 (2007), pags. 43-56

DÍAZ RIBES, S., “Algunas reflexiones sobre la base imponible del Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras”, *Revista Jurídica Española La Ley*, 1995, tomo IV, p. 1.129-1.133.

FADRIQUE MUÑOZ, D., “El hecho imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: análisis jurisprudencial”, *Tributos Locales*, núm. 22 (2002), pág. 79-101.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, MANUELA, “Últimas modificaciones y cuestiones pendientes en el ICIO”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 7 (2003), pág. 19-45.

FERNANDEZ SEVILLANO, M.S., "Análisis del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", A.T. núm. 34 (1994), pág. 1077.

GALÁN RUIZ, JAVIER, "La determinación de la base imponible en el ICIO: especial referencia a la competencia para la práctica de la liquidación definitiva y a la determinación de la base imponible por el sistema de módulos", Tributos Locales, núm. 78 (2008), pags. 105-120.

GALAPERO FLORES, ROSA, "Los proyectos de urbanización en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras ", Jurisprudencia Tributaria, núm. 3 (2003), pág. 14-17.

GARCÍA ARENAS, SUSANA, "Particularidades en la inspección del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", Tributos Locales, núm. 73 (2007), pags. 69-82.

GARCÍA DE PABLOS, JESÚS FÉLIX, "La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras", CEF Contabilidad y Tributación, núm. 333 (2010), pags. 79-88.

GARCÍA MARTÍNEZ, ANDRÉS, "La tasa por licencia de obra y el ICIO en los puertos", Canarias Fiscal núm. 12 (2000), pág. 5-18.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, "La asistencia técnica por empresas privadas en la gestión del ICIO: una fórmula acorde con el ordenamiento jurídico", Tributos Locales núm. 79 (2008), pags. 17-31

HERNANDEZ LAVADO, ALEJO, "Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", Impuestos, 1989, tomo II, pág. 958.

HERNANDO RYDINGS, MARÍA, "Ambito de aplicación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", Tributos Locales, núm. 82 (2008), pags. 81-94.

IBÁÑEZ GARCÍA, ISAAC, "La no sujeción de las obras de urbanización al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", Quincena Fiscal, núm. 2 (1995), pág. 9-12.

IBÁÑEZ GARCÍA, ISAAC, "La tributación del contrato de opción de compra en el ITP y AJD y la determinación de la base imponible en el ICIO", Impuestos núm. 6 (1997), pág. 56-62.

IBÁÑEZ GARCÍA, ISAAC, "Nuevas cuestiones acerca del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Comentario a la STSJ Navarra de 15 de diciembre de 1992", Jurisprudencia Tributaria, núm. 4 (1992), pág. 17-21.

IDIGORAS RUBIO, I.; TENA NÚÑEZ, A. Y BENGEOA GEISLER, I., “La base imponible y el tipo impositivo del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, Revista Técnica Tributaria, núm. 30 (1995), pág. 53-60.

IRIGOYEN BARJA, PEDRO, “Caso práctico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, núm. extra 9 (2009), pags. 27-30.

JIMÉNEZ GARRIDO, BLANCA, “La compensación del art. 9.2 TRLRHL con relación a las exenciones del art. 100.2: Especial referencia a los aeropuertos de interés general”, El Consultor de los Ayuntamientos, núm. 6 (2008) pags. 1155-1160.

LÓPEZ LEÓN, J., “I. Construcciones. La liquidación definitiva en el ICIO y los medios de prueba documentales: especial referencia a la contabilidad”, Tributos Locales, núm. 59 (2006), pág. 49-62.

LÓPEZ LEÓN, J., “La liquidación definitiva dentro del procedimiento de gestión del ICIO”, Tributos Locales, núm. 37 (2004), pág. 99-108.

LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, “Obligación de autoliquidación del ICIO y derivación de responsabilidad sancionadora por su incumplimiento”, Tributos Locales, núm. 87 (2009) pags. 11-35.

LORIDO GONZÁLEZ, EMILIO Y BEJARANO VELARDE, BIENVENIDO, “A vueltas con el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por la construcción o instalación de Plantas fotovoltaicas, termosolares y Parques eólicos: la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura”, Revista de Derecho de Extremadura, núm. 5 (2009) pags. 410-421.

LOZANO SERRANO, CARMELO, “¿Cabe exigir autoliquidación del ICIO una vez finalizadas las obras?”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 15 (2001), pág. 9-14.

LOZANO SERRANO, CARMELO, “¿Procede el ICIO en caso de orden municipal de ejecución de obras que impone al propietario su realización por motivos de seguridad?”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 5 (2001), pág. 21-24.

MARÍN-BARNUEVO FABO, DIEGO, *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Instituto Pascual Madoz-Colex, 2001.

MARÍN-BARNUEVO FABO, DIEGO, “La comprobación y liquidación definitiva en el ICIO”, Tributos Locales, núm. 80 (2008) pags. 83-94.

MERINO JARA, ISAAC, “El ICIO después de la reciente reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, Revista de derecho urbanístico y medio ambiente, núm. 203 (2003), pág. 99-118.

MERINO JARA, ISAAC, "Establecimiento de exenciones en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por leyes autonómicas", Canarias Fiscal núm. 4 (2000), pág. 97-104.

MERINO JARA, ISAAC, "Hecho y base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 3 de marzo 1994", Jurisprudencia Tributaria, núm. 36 (1994), pág. 17-22.

MERINO JARA, ISAAC, "ICIO Hecho imponible y devengo", Jurisprudencia Tributaria, núm. 15 (2004), pág. 9-14.

MERINO JARA, ISAAC, "No sujeción y exención en el ICIO", Jurisprudencia Tributaria, núm. 7-8 (2002), pág. 9-13.

MERINO JARA, ISAAC, "El ICIO después de la reciente reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales", Revista de derecho urbanístico y medio ambiente, núm. 37 (2003), pág. 99-118

ORÓN MORATAL, GERMÁN, "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial", Revista de Hacienda Local, núm. 74 (1995), pág. 329-348.

ORÓN MORATAL, GERMÁN, "El ingreso anticipado en las ordenanzas fiscales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: entre la reserva de Ley y la Autonomía Municipal", Jurisprudencia Tributaria, núm. 10 (1993), pág. 15-22.

ORTEGA MONTORO, RODRIGO, "Los parques solares y eólicos ante el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: la determinación de la base imponible", Quincena Fiscal, núm. 9 (2010), pags. 33-45.

PAGES I GALTES, JOAN, "El concepto de coste real y efectivo de las obras en el Impuesto sobre Construcciones", Revista de Hacienda Autonómica y Local, núm. 66 (1992), pág. 395-438.

PAGES I GALTES, JOAN, "Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones", Revista de Hacienda Local, núm. 86 (1999), pág. 477-523.

PAGES I GALTES, JOAN, "La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Construcciones", Revista de Hacienda Local, núm. 74 (1995), pág. 277-303.

PAGES I GALTES, JOAN, “La S.T.S.J. de Aragón núm. 128/1995: los proyectos de urbanización y los gastos generales y el beneficio industrial en el I.C.I.O.”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 75 (1995), pág. 593-615.

PAGES I GALTES, JOAN, *El ICIO y la licencia de obras: actividades inmobiliarias y tributos*, Tecnos, 1994.

PAGES I GALTES, JOAN, *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, Einia, Barcelona, 1993.

PELLICER CÍSCAR, M.J., “La reforma del ICIO operada por la Ley 51/2002, de reforma de la LRHL”, *Tributos Locales*, núm. 34 (2003), pág. 75-96.

POVEDA BLANCO, FRANCISCO, “El IBI y el ICIO ante la inminente reforma de la Hacienda Local”, *Tributos Locales*, núm. 12 (2001), pág. 15-31.

QUIRÓS ROLDÁN, A. Y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *El Impuesto sobre Construcciones y la Tasa por Licencia de obras*, Abella, 1995.

RANCAÑO MARTÍN, M^a TERESA, “Aspectos controvertidos relativos a la aplicación del ICIO”, *Tributos Locales*, núm. 91 (2009) pags. 43-70.

ROUANET MOSCARDÓ, JAIME, “Impuesto municipal sobre Instalaciones, Construcciones y Obras (ICIO): no existe acuerdo expreso de aprobación definitiva de la Ordenanza”, *Diario La Ley*, Núm. 7604 (2011).

ROUANET MOSCARDÓ, JAIME, “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): liquidación, notificación al sustituto del contribuyente”, *Diario La Ley*, núm. 7587 (2011).

ROUANET MOSCARDÓ, JAIME, “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): partidas no incluibles en el hecho imponible”, *Diario La Ley*, núm. 7562 (2011)

RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, “El TS sitúa en sus justos términos la bonificación del ICIO a favor de las obras de especial interés o utilidad municipal”, *Tributos Locales*, núm. 90 (2009) pags. 7-10.

RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, “La jurisprudencia y algunos aspectos del IBI y del ICIO”, *Tributos locales*, núm. 95 (2010), pags. 7-10.

RUIZ GARIJO, MERCEDES, “Urbanismo y fiscalidad local: Actividad urbanizadora y tributos locales potestativos, breve recorrido por algunos municipios españoles”, *Tributos Locales*, núm. 66 (2006) pags. 63-92.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, VÍCTOR MANUEL, “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la prescripción”, *Tributos Locales*, núm. 70 (2001), pags. 11-30.

SIMON ACOSTA, EUGENIO, “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57 (1989), pág. 355.

TOVILLAS MORÁN, JOSÉ MARÍA, “Los sujetos pasivos del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en el caso de contratos públicos”, *Tributos Locales*, núm 84 (2008) pags. 11-29.

UTANDE SAN JUAN, JOSÉ MARÍA Y ZURDO VERDUGO, MARTA, “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. extra 9 (2009), pags. 3-26.

VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Comares, 2001.

VALENZUELA VILLARRUBIA, I., “La gestión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Revista de Estudios Locales CUNAL*, núm. 50 (2001), pág. 14-20.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE, “Revisión crítica y análisis jurisprudencial del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Tributos Locales*, núm. 77 (2008), pags. 11-40.

VERA MESA, ANTONIO J., “La importancia cuantitativa y cualitativa del ICIO en la Hacienda Local. Algunos aspectos problemáticos relativos a su aplicación”, *Tributos Locales*, núm. 76 (2008), pags. 63-101.

VICENTE DE LA CASA, FERNANDO, “La concurrencia y articulación del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, *Revista de Estudios Locales CUNAL*, núm. 110 (2008), pags. 68-92.

VICENTE DE LA CASA, FERNANDO, “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible” *Crónica Tributaria*, núm. 134 (2010), pags. 179-210.

Ismael Jiménez Compaired

Lucía Molinos Rubio

Julio, 2011.