



Derecho tributario local
y procedimientos
tributarios

PEDRO JOSÉ CARRASCO PARRILLA
(Director)

Colección: Atelier Práctica Profesional

Directores:

Joan Manuel Trayter
(Catedrático de Derecho administrativo)

Belén Noguera de la Muela
(Profesora titular de Derecho administrativo)

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios

© 2020 Los autores

© 2020 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-17466-86-2

Depósito legal: B 1261-2020

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona
www.addenda.es

Impresión: Winihard Gràfics, S.L. Av. del Prat 7, 08180 Moià

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	17
CAPÍTULO 1. ESTABLECIMIENTO Y ORDENACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES	19
<i>Antonio Vaquera García</i>	
1. Introducción: el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Ámbito de aplicación	19
2. Recursos de las Haciendas locales	21
3. Principios de la tributación local. Aplicación de la Ley General Tributaria	22
4. Beneficios fiscales locales: tipología y compensación	25
5. Imposición y ordenación de los tributos locales	28
5.1. Las Ordenanzas Fiscales. Concepto y clases	28
A) Ordenanzas Fiscales de tributos potestativos: art. 15-1 TRLRHL	30
B) Ordenanzas Fiscales de tributos obligatorios: art. 15-2 TRLRHL	31
C) Ordenanzas Fiscales generales de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos: art. 15-3 TRLRHL	33
D) Disposiciones interpretativas y aclaratorias: art. 106-2 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local	34
5.2. Contenido de las Ordenanzas Fiscales	35
A) Tributos Obligatorios (IBI, IAE, IVTM)	35
B) Tributos potestativos (ICIO, IIVTNU, Tasas, contribuciones especiales)	38
C) Los acuerdos de imposición y aprobación y su simultaneidad	43
5.3. Elaboración, publicación y publicidad de las Ordenanzas Fiscales	44
Bibliografía	49
CAPÍTULO 2. TASAS, PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS Y PRECIOS PÚBLICOS .	51
<i>María-José Fernández-Pavés</i>	
1. Planteamiento inicial	51
2. Fundamento y características de las tasas locales	55

2.2.1. Planteamiento	233
2.2.2. La pretendida finalidad ambiental del tributo	234
2.2.3. Una propuesta para ambientalizar el impuesto actual	235
2.2.4. La reforma de la LOFCA y la competencia de las CCAA para establecer tributos que graven la contaminación atmosférica	238
3. Hecho imponible	240
3.1. Delimitación positiva	240
3.1.1. Titularidad de un vehículo de tracción mecánica	240
3.1.2. Aptitud para circular por las vías públicas	241
3.2. Delimitación negativa	245
3.2.1. Supuestos de no sujeción	245
3.2.2. Supuestos de exención	245
4. Sujetos pasivos: titularidad real versus titularidad formal	254
5. Elementos de cuantificación	257
5.1. Cuota tributaria	257
5.2. Bonificaciones	261
5.2.1. Bonificación por incentivos ambientales	261
5.2.2. Bonificación por vehículos históricos	266
5.2.3. Bonificación por domiciliación bancaria	267
6. Período impositivo y devengo	267
7. Gestión del impuesto	270
Bibliografía	278

CAPÍTULO 7. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS 283

Ángel Fornieles Gil

1. Introducción: naturaleza, características y posición del ICIO en el sistema tributario aplicable en España	283
1.1. Naturaleza	283
1.2. Características	284
1.3. Posición del ICIO en el sistema tributario aplicable en España	285
2. El hecho imponible	288
2.1. Definición general del hecho imponible	288
2.2. La realización de una construcción, instalación u obra	291
2.3. Elemento espacial: realización dentro del término municipal	291
2.4. La licencia de obras como requisito del ICIO	293
3. Supuestos de no sujeción y exenciones	299
4. La base imponible	302
5. Cuota tributaria: tipo de gravamen y bonificaciones	306
6. Aspecto temporal del ICIO	308
7. Sujeto pasivo del ICIO	313
8. Gestión del ICIO	317
Bibliografía	322

CAPÍTULO 7

EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Ángel Fornieles Gil
Universidad de Almería

SUMARIO: 1. Introducción: naturaleza, características y posición del ICIO en el sistema tributario aplicable en España. 1.1. Naturaleza. 1.2. Características. 1.3. Posición del ICIO en el sistema tributario aplicable en España. 2. El hecho imponible. 2.1. Definición general del hecho imponible. 2.2. La realización de una construcción, instalación u obra. 2.3. Elemento espacial: realización dentro del término municipal. 2.4. La licencia de obras como requisito del ICIO. 3. Supuestos de no sujeción y exenciones. 4. La base imponible. 5. Cuota tributaria: tipo de gravamen y bonificaciones. 6. Aspecto temporal del ICIO. 7. Sujeto pasivo del ICIO. 8. Gestión del ICIO. Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN: NATURALEZA, CARACTERÍSTICAS Y POSICIÓN DEL ICIO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO APLICABLE EN ESPAÑA

1.1. Naturaleza

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) es un impuesto municipal de carácter potestativo que se encuentra regulado en los artículos 100 a 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

El origen de este impuesto, sin antecedentes históricos en Derecho español o comparado, se remonta a la configuración de la tasa por licencias urbanísticas como un tributo exigible en proporción al coste de las obras, de forma que se excedía con claridad el coste del servicio, cuando debe limitarse por el principio de equivalencia (LÓPEZ MARTÍNEZ, 1996, pág. 273). El ries-

go de que la tasa fuese declarada ilegal preocupaba a los Ayuntamientos, que podían ver notablemente limitada una de sus principales fuentes de ingresos y, en consecuencia, su autonomía financiera.

Como se sabe, la cuota tributaria a satisfacer en una tasa no puede superar el coste del servicio administrativo que la origina o el valor de la prestación recibida (así lo establece, en el ámbito local, el art. 24.2 del TRLRHL). Si la licencia urbanística toma como base para el cálculo de la tasa el coste de las obras, esto no tiene relación con el coste del servicio; por lo que puede fácilmente producirse el exceso, especialmente si nos referimos a las obras inmobiliarias, que suelen suponer un alto coste.

El legislador resolvió este problema mediante la creación del ICIO, preocupado en exclusiva por evitar las objeciones presentadas a la anterior situación: transformó en impuesto el importe de la tasa que superaba el coste del servicio. Se resolvía así el problema de exceso de la tasa, pero se creaban problemas constitucionalmente más graves que los que se resolvieron. POVEDA BLANCO señala, con base en el Diario de Sesiones del Congreso, como los diputados RUBÍ UBEDA y NÚÑEZ PÉREZ denunciaron que el Impuesto tuviera su justificación «más en el hábito que en la razón y en la técnica», con lo que, según el primero, se dio así «consagración legal a una costumbre viciada». (POVEDA BLANCO, 2005, pág. 702).

Esta perspectiva es necesaria para comprender todo el ICIO: es un impuesto creado para variar la naturaleza jurídica de una situación considerada contraria al ordenamiento jurídico. Pero el legislador, movido por el principio de suficiencia financiera y por el deseo de mantener la autonomía financiera de los municipios, obvió que no tiene libertad absoluta en la creación de impuestos, ya que ésta debe fundamentarse en los principios del artículo 31 de la Constitución, especialmente por lo que se refiere al principio de capacidad económica. Como se verá, es difícil determinar cuál es la capacidad económica gravada por el impuesto y, una vez concretada ésta, resulta difícil justificar el porqué de su elección y las razones por las que no se gravan todas las operaciones que manifiestan esa capacidad económica. Estas cuestiones deben ser el referente en el análisis del impuesto, lo que motiva que no puedan quedar cerradas aquí, pues requieren de comentarios al hilo de un análisis del impuesto.

1.2. Características

El TRLRHL califica al ICIO como un impuesto indirecto, por gravar una manifestación de la capacidad económica indirecta, como es el consumo. Esto ha sido criticado por la doctrina, unas veces por entender que la capacidad económica gravada es otra, otras veces por entender que esa manifestación de capacidad económica es directa.

Uno de los argumentos más utilizados para defender que el ICIO no es un impuesto indirecto es la ausencia de repercusión del impuesto, más allá de los supuestos de sustitución. Así, defienden que se trata de una manifestación directa de capacidad económica MARTÍN QUERALT y GARCÍA MORENO, basándose en que la traslación de la carga tributaria se produce dentro de la relación jurídico-tributaria, ya que la traslación se produce desde el sustituto al contribuyente (MARTÍN QUERALT y GARCÍA MORENO, 2006, pág. 97).

Ahora bien, otra visión sobre la imposición indirecta nos dice que es aquella que grava la manifestación indirecta de capacidad económica que supone el consumo. Cuando el contribuyente es el que realiza este consumo, no tiene sentido establecer la repercusión. Ésta existe sólo en aquellos impuestos indirectos que, por motivos de gestión, señalan como contribuyente no al que consume, sino al que pone a disposición el bien o servicio consumido, como es el caso del IVA. Esta es la visión que ha presentado tradicionalmente nuestro sistema (CORS MEYA, 1993, pág. 841).

En consecuencia, no puede señalarse su carácter directo o indirecto amparándose en los sujetos de la relación tributaria y la posición de cada uno de ellos en la misma, sino que habrá que examinar el hecho imponible gravado para determinar si se trata de una manifestación directa o indirecta de la capacidad económica.

Se trata de un impuesto real, ya que recae en una acción sobre la cosa, con independencia de quién sea el titular de la cosa (o de la acción). Esto es, se grava individualmente cada obra, con independencia de quién la realice y no el conjunto de obras realizada por un contribuyente. También ha de señalarse el carácter objetivo, al no atender a las circunstancias personales del contribuyente.

Como se verá más adelante, es un impuesto instantáneo, en su sentido de opuesto a no periódico, ya que su realización se concluye en sí misma.

Por lo demás, es un impuesto de exacción potestativa, por lo que requiere del acuerdo de imposición y la aprobación de la ordenanza fiscal para su exigencia.

1.3. Posición del ICIO en el sistema tributario aplicable en España

El origen del ICIO está en la base de su difícil engarce con el resto del sistema. La capacidad económica que se quiere gravar con el ICIO no sólo ha provocado dudas doctrinales sobre si se trata de imposición directa o indirecta, sino un notable debate sobre la compatibilidad del impuesto con otras figuras tributarias que gravan los mismos hechos que el ICIO.

El hecho más identificativo de esta situación es el debate sobre la compatibilidad entre ICIO y tasa por licencia urbanística, debate que encuentra

su origen en la unidad temporal de ambos. Sin embargo, es claro que se trata de dos figuras tributarias absolutamente distintas. La tasa se relaciona con un servicio prestado por la Administración, mientras que el impuesto grava la capacidad económica del sujeto que soporta la obra con independencia de que se haya pedido licencia, pues, como se ha visto, mientras no sea declarada obra ilegal, debe quedar gravada. Esta diferencia ha sido el fundamento de la admisibilidad de la compatibilidad entre ambos tributos por parte de la jurisprudencia y de la mayoría de la doctrina, que incluso la consideraba beneficiosa por dotar de seguridad al hecho imponible del ICIO (LÓPEZ MARTÍNEZ, 1996, pág. 279), admitiéndose la compatibilidad incluso cuando «los elementos fácticos de la base imponible sean circunstancialmente los mismos» en un supuesto (STS de 11 de noviembre de 1999, FJ 2º).

Esto es, cuando se va a realizar una obra que requiere de licencia urbanística, por esa misma obra habrá que pagar la tasa y el ICIO, pero la tasa origina la petición de la licencia y se justifica por el coste que supone para la Administración un servicio que es útil para una persona singular (quien quiere realizar la obra), mientras que el ICIO se origina por la capacidad económica que demuestra quien soporta el coste de una obra.

Ahora bien, aunque se puedan diferenciar los hechos imponibles, es verdad que la actuación del sujeto pasivo es unidireccional. Éste pretende realizar una obra, realización que demuestra la capacidad económica gravada por el impuesto. Pero para esa realización es necesaria la licencia que motiva el devengo de la tasa, cuya ausencia de petición es contraria al ordenamiento jurídico. En consecuencia, hay una relación de necesidad jurídica entre los dos hechos imponibles.

Este debate de compatibilidad se ha extendido a otras tasas y a algunos impuestos, como es el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o del Impuesto sobre el Valor Añadido. Detengámonos brevemente en el análisis de la cuestión, analizando la compatibilidad del ICIO.

- Con la tasa por aprovechamientos especiales del dominio público en su modalidad de participación de ingresos: El TRLRHL prevé que la tasa de aprovechamientos especiales sea sustituida por una participación en beneficios para ciertas empresas (explotadoras de servicios de suministros que afecten al menos a una parte importante del vecindario). La jurisprudencia había establecido que las tasas por prestación de servicios que fuesen consecuencia del servicio prestado por la empresa eran incompatibles con este modo de recaudación. Una vez creado el impuesto, se podía mantener la doctrina para considerarlo incompatible, pero no había unanimidad, hasta que el Tribunal Supremo lo ha declarado compatible, en sentencias como la de 7 de febrero de 1998, aunque también ha con-

siderado que puede resultar confiscatoria esta tasa si, unida al ICIO y a la tasa por licencia de obras, excede claramente en importe a la capacidad económica que se demuestra.

- Con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Si se considerara que la capacidad económica gravada es el aumento de valor del inmueble, podría considerarse que se grava lo mismo que el IIVTNU. Sin embargo, hemos de mostrarnos contrarios a esta tesis, no sólo por no compartir la concepción de cuál es la capacidad gravada, sino porque, en todo caso, las capacidades económicas gravadas son distintas. En efecto, el IIVTNU grava el aumento de valor de los terrenos —del suelo— no del inmueble, que es el conjunto del suelo y obras. El ICIO, desde la perspectiva comentada, gravaría el aumento de valor del inmueble por todo aquello que no es suelo.
- Con el IAE: A priori, parece claro que ICIO e IAE gravan un mismo supuesto, la realización de una actividad empresarial de construcción. No obstante, con la misma claridad aparece que se trata de impuestos distintos por tener hechos imponibles diferenciados. Además, puede señalarse que en el IAE se grava un rendimiento mínimo, presunto y objetivo, mientras que el ICIO grava el coste real y efectivo. En conclusión, se pueden diferenciar fácilmente. Pero, por encima de ello, no se puede obviar que los que se dedican profesionalmente a realizar actividades de construcción o de promoción se ven sometidos a una sobreimposición, ya que, por el desarrollo de su actividad, deben soportar ambos impuestos. Sólo en la justificación de que el IAE grava el beneficio industrial, no gravado en el ICIO, y que en la estimación objetiva del IAE queda excluido el coste de la obra podría ser aceptable esta sobreimposición.
- Con el IVA: El estudio de compatibilidad entre ICIO e IVA es, probablemente, el que más dificultades entraña, entre otras razones porque su incompatibilidad no sólo afecta al ordenamiento español, sino que trasciende al ordenamiento europeo. En efecto, se ha de considerar que la Directiva 2006/112/CE, en su art. 401, se opone a otros impuestos sobre el volumen de negocios distintos del IVA si perjudican a la aplicación del IVA. Sin embargo, no hay coincidencia de hecho imponible, por similares razones que las expuestas en el caso del IAE, con lo que difícilmente se puede sostener que existe incompatibilidad con el Derecho Europeo, por no obstar en nada a la aplicación del IVA, especialmente por la exclusión del IVA de la base imponible del ICIO. Es más, la exclusión del beneficio industrial del contratista en la base imponible impide su consideración como impuesto sobre el volumen general de negocios (Sentencia TS de 5 de marzo de 2004). Ahora

bien, a pesar de la neutralidad del IVA, no es menos cierto que existe cierta sobreimposición para el consumidor final en las actividades relacionadas con la promoción y la construcción.

La STS de 21 de marzo de 1998, en su FJ 2º, señala como elementos que niegan la incompatibilidad del ICIO con el IVA: el ICIO no es un Impuesto sobre el volumen general de negocios al aplicarse sólo a una categoría determinada de bienes y servicios; no se recauda en todas las fases de producción; no es objeto de repercusión jurídica de naturaleza tributaria; y diferencia su procedimiento de exacción, sin ajustes de frontera.

Por lo demás, la jurisprudencia ha declarado ilegales los intentos por parte de los Ayuntamientos de convertir el ICIO en un Impuesto periódico sobre la actividad a través de los medios de cuantificación de la base imponible. Así, en la STS de 11 de octubre de 1999, FJ 3º, se rechaza la posibilidad de calcular la base imponible del impuesto con la declaración anual de planificación de actividad a la que estaba sometida la empresa en cuestión.

Aunque puede concluirse que, efectivamente, no hay ningún tributo que coincida en hecho imponible con el ICIO, no puede negarse la dificultad de su inserción en el sistema tributario, ya que la mayoría, sino todos, de los hechos que pueden caer bajo su imposición ya se encuentran gravados; aunque tal gravamen se justifique desde una perspectiva distinta, de manera que se produce con su existencia una sobreimposición no necesariamente vinculada a la relación del ICIO con un solo impuesto, sino con todo el sistema. Además, no ha de olvidarse que el hecho gravado por el ICIO no es pacífico en la doctrina, con lo cual, dependiendo de la visión que se tenga, se podrá considerar que existe coincidencia o no con el gravamen de otros impuestos.

De todas maneras y, por último, no se olvide que la sobreimposición no está prohibida de manera directa por la Constitución. Sólo podría prohibirse si se entendiera que se vulnera el principio de capacidad económica o el de no confiscatoriedad, pero sabido es lo difícil que resulta determinar el contenido de estos principios.

2. EL HECHO IMPONIBLE

2.1. Definición general del hecho imponible

En la redacción original del art. 100.1 del TRLRHL, el hecho imponible del ICIO se constituía por la «realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación y obra para la que se exija obtención de

la correspondiente licencia de obras urbanísticas, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición».

Sin embargo, esta redacción fue modificada por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, quedando la nueva redacción de la siguiente manera:

«El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición».

Como se ve, la modificación se produjo en el contexto de la transposición de la Directiva 2006/123/CE, pues, tras las leyes de transposición de esta, ya no era solo la licencia urbanística el documento administrativo que permitía la realización de la obra, ya que aparecen documentos sustitutivos (comunicación previa y declaración responsable). El hecho imponible queda igualmente configurado, solo que ahora el elemento objetivo no viene definido estrictamente por «necesidad de licencia», sino por «necesidad de control urbanístico municipal». Así, cuando en general se haga referencia por la jurisprudencia o en este propio texto a «necesidad de licencia», debe entenderse ya como «necesidad de control urbanístico municipal», incluyendo en ello la comunicación previa y la declaración responsable.

En ambas redacciones, la capacidad económica que se quiere gravar es la que se pone de manifiesto con la realización de la obra. La observancia de esto nos permitirá cerrar la cuestión antes dejada abierta sobre si se trata de imposición directa o indirecta.

Desde esta perspectiva, se definiría como un impuesto económicamente indirecto, al basarse en un consumo: no se grava la capacidad para realizar la obra o el beneficio que se obtenga de ella, sino la realización de la obra en sí, en cuanto gasto. Ello se completa con la determinación del sujeto pasivo, que veremos más adelante: no es quien realiza la obra, sino quien soporta su coste.

Al respecto, parte de la doctrina ha considerado que lo que se está gravando es el aumento de valor que supone la realización de la obra, con lo que, económicamente, sería un impuesto directo. Sin embargo, hemos de apartarnos de esta tesis. En efecto, aunque la mayoría de las obras supongan un aumento de valor en el bien, esto no es necesariamente así. Además,

tampoco es necesaria la proporcionalidad entre el coste de la obra y el aumento de valor de la propiedad, con lo que parece más apropiado considerarlo un impuesto sobre el gasto. De hecho, la jurisprudencia se ha cuidado en resaltar que lo gravado no es el valor de lo añadido al inmueble, sino el valor del acto de adicción (Sentencia TS de 25 de marzo de 2000).

En todo caso, ha de cuestionarse si este índice de capacidad económica es el más adecuado para completar un sistema fiscal lógico. Sobre todo, porque resulta evidente que el legislador no se preocupó en demasía por ello. La creación del ICIO fue la forma de dar cobertura legal a un problema concreto. Bien es cierto que los municipios podían perder una importante fuente de ingresos. Pero no lo es menos que la compensación podría haber procedido de otras fuentes. La Constitución ha dado al legislador el poder de determinar cuáles son los índices de capacidad económica que puede gravar, pero siempre ha de exigirse cierta lógica para la construcción de un sistema fiscal justo.

Hay fuentes de capacidad económica más adecuadas que la realización de una obra. Es cierto que las obras de mayor cuantía se producen con ánimo lucrativo en el marco de una actividad empresarial que produce notables beneficios. Pero esa actividad ya es gravada por otros medios y el ICIO no distingue el fin de la obra ni su cuantía a la hora de considerar realizado el hecho imponible. Surgen entonces ejemplos en los que difícilmente se entiende que exista una capacidad económica digna de gravamen. Cabe plantearse, por ejemplo, cuál es la capacidad económica del que debe realizar obras estructurales en su vivienda habitual, imprescindibles para evitar un derrumbe.

Además, el gravamen del ICIO se suma a otros factores para entorpecer la realización de un principio rector de la política social y económica como es el de garantizar el acceso a una vivienda, como consecuencia de la traslación económica que realizan los promotores de edificaciones a los compradores. En efecto, la sobreimposición sufrida por la actividad de la construcción, que queda notablemente más gravada que otras actividades, dificulta el acceso a la vivienda, al encarecer los costes (POVEDA BLANCO, 2005, pág. 706). Al menos, se reconoce una bonificación para las viviendas de protección oficial en el ICIO, que elimina en parte este efecto negativo del impuesto.

En consecuencia, la injusticia de la situación que se producía por el exceso de gravamen de la tasa no se elimina, sin más, con la conversión de ese exceso en un impuesto; sino, más bien, se produce una situación que es más difícil de impugnar jurídicamente, ya que la sobreimposición sólo podría reputarse inconstitucional si afectara a la no confiscatoriedad; pero que parece materialmente más injusta.

En todo caso, de lo dicho puede deducirse que son tres los elementos que han de concurrir para entender realizado el hecho imponible: realiza-

ción de construcción, instalación u obra; necesidad de control administrativo municipal para tal actividad y competencia del Ayuntamiento en cuyo término se realice la actividad para el control de la legalidad urbanística.

Una vez delimitados estos aspectos previos, corresponde analizar por separado los tres elementos que, en concurrencia, dan lugar al nacimiento de la obligación de pago del ICIO.

2.2. La realización de una construcción, instalación u obra

El aspecto material del impuesto es la realización de una construcción, instalación u obra. La primera duda que surge es si los tres términos son sinónimos. La tendencia doctrinal es homogeneizar los términos. A nuestro juicio, el término obra, en una interpretación amplia, engloba los dos términos anteriores. Este mismo criterio nos hace hablar de «obra» en este trabajo, por cuestiones de estilo, para referirnos a la actividad gravada por el impuesto, si bien reconociendo la pertinencia de distinguir los conceptos, a fin de ampliar —ante las posibles dudas interpretativas— al máximo posible los hechos que recaen en el gravamen del impuesto.

Ahora bien, por obra no puede entenderse cualquier actuación realizada sobre el suelo, sino que ha de entenderse referida a aquéllas que consistan en una «modificación que se concrete en la colocación o erección en el mismo [suelo] de alguna edificación, estructura o elemento fijo o móvil de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el ICIO» (Sentencia TS de 22 de julio de 1999).

2.3. Elemento espacial: realización dentro del término municipal

La delimitación que realiza el ICIO gravando sólo las obras realizadas «dentro del término municipal» parece clara. Es más, ha de considerarse como una concreción del principio de territorialidad definido por el art. 6 a) del TRLRHL.

Lo más interesante de ello es el caso de las obras realizadas en inmuebles situados en el límite entre dos términos municipales. Pese a lo que pueda llevar a pensar la literalidad del precepto, en caso de una obra que recaiga sobre un inmueble sito en el límite entre dos municipios, cada ente local gravará la parte proporcional de la actividad realizada sobre su territorio. Los problemas que surgen son los relativos a la base imponible a

considerar en cada municipio. A nuestro juicio, debe diferenciarse qué parte de la actividad se realiza sobre cada territorio municipal.

En principio, se considerará el contenido de cada una de las peticiones de licencia, que habrá de realizarse en cada municipio. No obstante, este criterio no puede ser definitivo, porque se estaría dejando a la voluntad de quien realiza la obra. Se necesita, entonces, hacer abstracción del proyecto único y su división en dos (o más) porciones que contengan las respectivas derramas que se apliquen sobre cada territorio. Claro está que, aun así, existen costes referidos a ambos territorios e indivisibles. En ese caso, a nuestro juicio, deberían dividirse según la proporción del resto de costes aplicados en cada territorio, y no según la proporción de suelo, pues no necesariamente se distribuye equitativamente el coste de la obra sobre el área ocupada por la misma.

Esto es, habrá que atender al diseño de la construcción para ver, del presupuesto total, qué parte de los materiales y servicios recae sobre qué término municipal. A partir de ahí, los costes no divisibles podrían prorratearse.

No obstante, la dificultad de este método —que sería el más escrupuloso con lo determinado por la ley— parece también razonable aplicar al coste de ejecución material (que, como veremos, constituye la base imponible del impuesto) un porcentaje en función de los metros cuadrados de superficie construida en uno y otro término municipal.

Dicho de otra forma, lo más adecuado sería considerar que la obra situada en el límite entre dos municipios es, a efectos del ICIO, realmente dos obras distintas. Sin embargo, el presupuesto visado por el Colegio de Arquitectos será único. La división requiere entonces comprobar qué materiales y tipo de obras recaen sobre cada término municipal. Sin embargo, esto puede ser muy difícil, por lo que también podría establecerse qué porcentaje de superficie construida recae sobre cada término municipal y realizar una prorrata del coste de ejecución material.

Ejemplo:

Una obra de 300 metros cuadrados supone la construcción de 200 metros cuadrados en un territorio municipal y 100 en otro. Atribuir 2/3 de la obra al primer municipio y 1/3 al segundo municipio parece razonable, frente a la dificultad de medir qué materiales (si revestimiento de mármol o pintura, etc.) se usan en cada parte. En cambio, si se trata de un edificio de corte industrial, siendo los 100 metros cuadrados de atención al público y los 200 metros cuadrados de producción industrial, seguramente el coste de la parte de 100 metros cuadrados sea mayor que el de la otra parte, no siendo tan razonable el criterio. Habrá que estar, por tanto, a la naturaleza de la obra y buscar un criterio razonable en atención a ello.

2.4. La licencia de obras como requisito del ICIO

La literalidad del art. 100.1 del TRLRHL hace pensar que el ICIO sólo se aplica en aquellas obras que requieren la petición de licencia municipal (o declaración responsable o comunicación previa), lo que provoca que exista una unidad entre el control municipal de la legalidad urbanística y realización del hecho imponible del ICIO, unidad que tiene su génesis en las ya comentadas razones históricas del impuesto. En efecto, para que se realice el hecho imponible no basta con que se realice la obra, sino que es también necesario que ésta requiera del control municipal. Por tanto, es característica de la obra gravada por el ICIO la necesidad de obtener licencia o presentar declaración responsable o comunicación previa. Sólo en los casos en que la legislación urbanística requiera esto, se devengará el impuesto. Ha de dejarse ya aclarado que la licencia debe ser de titularidad municipal, pues si la licencia es emitida por otro ente público, no se devenga el ICIO (Sentencia TS de 19 de febrero de 2000).

De este modo, el hecho imponible se configura de manera abierta, condicionado a lo que disponga la legislación urbanística (u otra legislación sectorial que le afecte); con lo que puede estar afectándose al principio de reserva de ley. A partir de ello, lo que se requiere para entender devengado el ICIO es la necesidad de obtención de licencia urbanística (o comunicación previa o declaración responsable), no cualquier licencia municipal que autorice para realizar alguna actividad sobre el suelo.

Como es sabido, algunas leyes excepcionan el régimen general de control municipal, bien por sustituir la competencia municipal por la del Estado, la Comunidad Autónoma u organismo autónomo, bien por liberar en determinados casos de la obligación de su solicitud. Así, el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Puertos y de la Marina Mercante, reconoce competente a la autoridad portuaria para la correspondiente licencia. La ley 13/1996, de 30 de diciembre, exime la necesidad de licencia para obras en aeropuertos, si bien la jurisprudencia ha matizado que sólo en los casos en los que la obra se limite a los fines propios portuarios (Sentencia TS de 9 de junio de 2011).

Tampoco es preceptiva la licencia en los proyectos de urbanización (Sentencia TS de 21 de febrero de 2000), porque esto es un acto ejecutable que ha tenido el control de legalidad urbanística por parte del ente local. Tampoco requieren licencia las grandes obras de marcado interés público realizadas por el Estado, ya que la jurisprudencia entiende que este tipo de obras no puede someterse a la voluntad municipal (Sentencia TS de 19 de febrero de 2000).

Si la obra responde a un proyecto elaborado por el ente local para su concesión administrativa a una empresa, ha de entenderse en todo caso

que la imposibilidad de modificación sustancial de este proyecto supone la no necesidad de licencia, ya que el proyecto ha sido aprobado previamente por el Ayuntamiento, y ello aunque el Ayuntamiento exija posterior licencia (Sentencia TS de 14 de febrero de 2000).

Puede verse, entonces, que no toda obra implica licencia urbanística. Entonces, debemos interrogarnos por qué se utiliza como elemento configurador del hecho imponible y, por tanto, como elemento de la manifestación de capacidad económica, lo que debe ser criticado, ya que no parece la necesidad de licencia un elemento fundamental de una manifestación de capacidad económica, pues la misma capacidad económica pueden demostrar obras que necesitan licencia y obras que no la requieren.

La unidad entre control municipal y hecho imponible del ICIO permite percibir cómo fue el nacimiento del impuesto: tal era la claridad del objetivo, que el legislador no atendió a otras razones. Se dice, con razón, que es el principio de suficiencia financiera el que motivó la aparición del ICIO. Pero, en este caso, ni siquiera ese principio motiva la unión entre control municipal e impuesto. Si la capacidad económica que se quiere gravar es la que se manifiesta con la realización de una obra, no debiera importar a ello la intervención municipal. La función de la licencia de obra es absolutamente distinta a la del ICIO. La licencia es un instrumento de control del cumplimiento de la legalidad urbanística, mientras que el ICIO busca el gravamen de una capacidad económica determinada. La capacidad económica es la misma en una obra que requiera licencia y en otra que no, debiendo modularse sólo por el coste de cada una (ÁLVAREZ ARROYO, 1996, pág. 32).

La situación de la licencia urbanística como un elemento esencial del hecho imponible del ICIO diferencia, pues, las cargas tributarias entre las obras que requieran licencia y las que no. Esta diferencia de tratamiento afecta claramente a los principios de generalidad e igualdad, así como al principio de neutralidad (POVEDA BLANCO, 2005, pág. 719). En el caso de que no se requiera licencia por ser la obra una ejecución directa del planeamiento, podría justificarse por el hecho de que la obra revierte en la comunidad. Pero han de plantearse dos objeciones a tal argumento. En primer lugar, otras obras que revierten a la comunidad requieren licencia y, por tanto, son objeto de impuesto. Piénsese en la realización de un parking subterráneo público por una empresa concesionaria. En segundo lugar, esa reversión de beneficios a la comunidad justificaría una exención y no la no sujeción, si, como hemos indicado antes, la capacidad económica está en la misma realización de la obra y no en los beneficios que de ella pudieran obtenerse.

Ahora bien, no es menos cierto que, como ha señalado la jurisprudencia (Sentencia TS de 10 de octubre de 2003), ciertas obras no presentan voluntariedad en el obrante, sino que son consecuencia de la legalidad ur-

banística, como las órdenes de ejecución, con lo que se explica la exclusión del gravamen. No obstante, tampoco puede aceptarse este argumento, ya que la legalidad urbanística obligará a realizar la obra genérica, no a la obra determinada, con lo que se puede cumplir aquella con diversas actuaciones que manifiesten diversos grados de capacidad económica.

En el caso de licencias otorgadas por la Comunidad Autónoma correspondiente, la capacidad económica se manifiesta en igual grado que en obras autorizadas por el Ayuntamiento y se producen en algún término municipal (o en varios, siendo divisible la deuda tributaria en proporción), pero no se ven sometidas al ICIO por el hecho de que la concesión de la licencia no sea de titularidad municipal. Además, en el caso en que la Comunidad Autónoma tenga la competencia por subrogación, no se exigirá el ICIO por no tratarse de una licencia de obra emitida por el ente local. De esta manera, se está configurando la aplicación o no del impuesto, esto es, el hecho imponible, a través de un acto de subrogación, lo que atenta claramente contra el principio de reserva de ley. Finalmente, se discrimina a los municipios que no tengan competencia en policía urbanística (LÓPEZ MARTÍNEZ, 1986, pág. 280).

Resulta, además, afectado el principio de reserva de ley tributaria, por cuanto un acuerdo del Ministerio o Consejería correspondiente puede declarar una obra urgente, eximiendo de la necesidad de obtención de la licencia urbanística. En estos casos, no se devengaría el ICIO por causa de una decisión de la Administración que, si bien no puede ser arbitraria, es de libre consideración sobre la oportunidad o no de la misma.

Es cierto que la unidad de ICIO y el control municipal es muy útil a efectos de control tributario, pero es una cuestión no relativa al hecho imponible, sino a la gestión del impuesto y no justifica que dejen de gravarse los hechos que no requieran de la licencia, al igual que se hacen tributar los supuestos que, requiriendo licencia, no la soliciten o esperen a su obtención.

Esta unidad puede servir como criterio, usado jurisprudencialmente (Sentencia TS de 21 de mayo de 2001), para determinar si distintas actividades realizadas sobre un mismo inmueble son diversas obras o la misma en distintas fases, provocando, en consecuencia, el nacimiento de una o varias deudas tributarias. De hecho, el Tribunal Supremo ha reconocido que un mismo procedimiento de desarrollo de las obras puede dar lugar al devengo de uno o dos hechos imponibles de ICIO según que se solicite, respectivamente, una licencia de obras global o dos licencias de obras, una para cada supuesto (Sentencia TS de 29 de noviembre de 1999) y con independencia de que se pueda considerar que el devengo de los dos hechos imponibles se produzca el mismo día, con el inicio de una actuación que afecta a ambos. Pero ese criterio puede mantenerse aún con el gravamen de obras que no requieran licencia municipal.

Ejemplo:

Un ciudadano quiere realizar una obra en un terreno: construcción de un edificio, con jardines y piscina como zonas comunes. Quiere iniciar antes del 1 de enero de 2020 la construcción del edificio, pero sabe que el Ayuntamiento ha aprobado una bajada del tipo de gravamen de ICIO que entrará en vigor el 1 de enero de 2020. ¿Cómo podría beneficiarse de la bajada de tipo de gravamen, cumpliendo con la legalidad? Solicitando una primera licencia por el edificio, en la parte mínima que le permita la obtención de la licencia de acuerdo con la normativa urbanística, y una segunda licencia en 2020 por el resto.

Por todo lo anterior, puede señalarse que no se encuentran sujetas al ICIO, por no ser preceptiva la licencia: los proyectos de urbanización (Sentencia TS de 21 de febrero de 2000) y las grandes obras de marcado interés público realizadas por el Estado, ya que la jurisprudencia entiende que este tipo de obras no puede someterse a la voluntad municipal (Sentencia TS de 19 de febrero de 2000). En general, todos aquellos supuestos en los que el Ayuntamiento no deba realizar un acto singular de comprobación del cumplimiento de la legalidad urbanística en la realización de una obra.

El Tribunal Supremo ha reconocido un supuesto en el que, no siendo necesaria la licencia de obras, devenga el impuesto: cuando, en una concesión administrativa, el contrato de concesión recoja que no es necesaria la petición de licencia de obras, pero el contribuyente quede genéricamente constreñido al pago de «impuestos, tasas, precios públicos, gravámenes y exacciones de cualquier clase, referentes a la ejecución de las obras y la explotación del servicio» (Sentencia TS de 3 de marzo de 2005). A nuestro juicio, el razonamiento del Tribunal debe ser cuestionado. En ningún momento afirma que el contrato de concesión lleve aparejada la licencia de obras, sino que se limita a señalar que la función de control de la legalidad urbanística que cumple la licencia es cumplida por el contrato de concesión. Esto no es admisible, ya que también los proyectos de urbanización cumplen esa función y no por eso son gravados por el ICIO. Sólo si se considera que el contrato de concesión incluye la concesión de la licencia de obras, podría justificarse que el supuesto quede sometido al ICIO. Si no se entiende así, el supuesto debe quedar excluido del ámbito de aplicación del ICIO. Puede discutirse que también se da la capacidad económica que quiere gravar el impuesto, pero es un problema dimanante de la unidad entre ICIO y licencia que venimos criticando.

Dentro del estudio de la unidad entre control urbanístico municipal e ICIO habría que preguntarse si sólo se requiere que sea necesaria la solicitud de licencia para entender realizado el hecho imponible del ICIO. Esto es,

por la literalidad de la ley se podría pensar que el hecho imponible es la realización de una obra que requiera la petición de licencia, aunque con posterioridad no pueda obtenerla porque su concesión sea contraria al ordenamiento. Sin embargo, profundizando más en esa letra de la ley, se obtiene una conclusión contraria.

En efecto, la ley grava aquellas obras que requieran obtención de licencia. Obsérvese que no se dice petición, sino obtención. Es evidente que de las obras que vayan contra la legalidad urbanística no puede requerirse que obtengan licencia, ya que no pueden obtenerla. Por tanto, las obras a las que se deniegue licencia, por ser declaradas ilegales, no supondrán la realización del hecho imponible del ICIO. Ello es igualmente aplicable en los casos de declaración previa y comunicación responsable: la posterior actuación de la Administración señalando la contrariedad de la obra con la normativa urbanística municipal supondrá la no sujeción al ICIO.

Si comienza a realizarse la obra sin la obtención de licencia, bien porque no se haya solicitado, bien porque, solicitándose, no se haya obtenido aún; la obra no sería legal, pero sí legalizable. Esta situación hace que, por voluntad de la ley, sí se entienda devengado el ICIO desde que estas obras comienzan. Este es el sentido de que el hecho imponible sea la realización de la obra para la que sea necesaria licencia y no la realización de obra con licencia. El hecho de no solicitar la licencia no va a impedir el nacimiento de la obligación tributaria.

Con la modificación del hecho imponible del ICIO para incluir declaraciones responsables y comunicaciones previas, esto último es aún más claro, ya que la obra puede comenzar legalmente antes de la actividad de control municipal.

Podría, con todo, plantearse entonces que aparece uno de los pocos supuestos en los que el ordenamiento español admite el gravamen de lo ilícito. Sin embargo, esta situación sólo es justificable por el hecho de que puede legalizarse, bien porque se obtenga finalmente la licencia pedida, bien porque se inste al sujeto pasivo a la petición de la licencia. Pero si la licencia no se obtuviera finalmente, el supuesto seguiría quedando gravado por el ICIO. Puede darse entonces la paradoja de hacer tributar por la obra y por la demolición (SIMÓN ACOSTA, 1989, pág. 359).

Se puede afirmar que la redacción persigue que tributen las obras que no hayan solicitado licencia, pensando especialmente en el supuesto en el que este vicio prescriba, ya que, de lo contrario, quedarían legalizadas las obras sin tributar por la obtención de la licencia ni por la capacidad económica demostrada. Por tanto, hemos de entender que la obra iniciada sin licencia (o comunicación previa o declaración responsable) devenga el ICIO, devengo que queda condicionado resolutoriamente a que la obra no sea declarada ilegal.

En cuanto a las obras que no requieren licencia, por intervenir otros entes, hay que realizar una distinción. Si se excluye totalmente el control municipal, por resultar una cuestión de ordenación del territorio que sustituye a la competencia sobre ordenación urbanística o se trata de una cuestión de marcado interés público, no se produce el hecho imponible del ICIO. Más dudoso es el supuesto en el que los procedimientos habituales de control municipal son sustituidos por la petición de un informe por parte del Ministerio correspondiente al municipio, informe que vendría a sustituir a la licencia, la comunicación previa o la declaración responsable (por ejemplo, con la Disposición Adicional 10ª del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana. En esos casos, existe una línea jurisprudencial que considera que se produce la sujeción al ICIO, pues existe control municipal a través de dicho informe). Así, sentencia TSJ Madrid de 19 de marzo de 2014, que toma como punto de partida lo establecido por el TS en su sentencia de 13 de marzo de 1995, en la que pone el énfasis no en la necesidad de licencia municipal en sí, sino en la sujeción al control municipal.

Del mismo modo, el Tribunal Supremo ha reconocido un supuesto en el que, no siendo necesaria la licencia de obras, devenga el impuesto: cuando, en una concesión administrativa, el contrato de concesión recoja que no es necesaria la petición de licencia de obras, pero el contribuyente quede genéricamente constreñido al pago de «impuestos, tasas, precios públicos, gravámenes y exacciones de cualquier clase, referentes a la ejecución de las obras y la explotación del servicio» (Sentencia TS de 2 de marzo de 2005).

Por tanto, se puede concluir que, en general, no están sometidos a licencia todos aquellos supuestos en los que el Ayuntamiento no deba realizar un acto singular de comprobación del cumplimiento de la legalidad urbanística en la realización de una obra.

Ahora bien, como hemos señalado, son tres las circunstancias que deben concurrir en el devengo del ICIO. Por tanto, no toda actuación que requiera el control municipal implicará que se devengue el ICIO, pues debe cumplirse el resto de requisitos del elemento objetivo. Paradigmático de esto, a nivel jurisprudencial, ha sido el supuesto de la extracción de material en minas y canteras. Estas actividades requieren licencia urbanística (o documento sustitutivo), pero no pueden entenderse como construcciones, instalaciones y obras, ya que no aportan nada al terreno, sino más bien lo contrario, pues provocan su continuo deterioro. De lo contrario, se gravaría la actividad extractiva, convirtiéndose en un impuesto periódico sobre estas actividades (Sentencia TS de 22 de julio de 1999).

Otro caso de interés es el de las demoliciones que sean necesarias para la ejecución de obras sobre un mismo inmueble. Se puede decir que no hay un criterio unánime, aunque sí se puede notar una evolución jurisprudencial.

cial. Las primeras resoluciones consideraban que era necesaria una licencia para demolición y otra para la construcción posterior (Sentencia TS de 31 de octubre de 1994). Posteriormente, llegó a considerarse devengado el ICIO con una demolición necesaria para posterior obra e incluida en la licencia de obras, con lo que se admitía que la demolición era parte del mismo hecho imponible (Sentencia TS de 10 de diciembre de 1996). Más recientemente, se ha declarado que hay unidad de acto y que sólo se necesita una licencia de obras por lo que, en consecuencia, sólo devengará una vez el hecho imponible del ICIO (Sentencia TS de 29 de noviembre de 1999). Finalmente, en el estado actual de la jurisprudencia, puede afirmarse que una demolición cuyo objeto sea devolver al terreno a su estado natural debe ser considerada no sujeta al ICIO, mientras una demolición que resulta previa y necesaria a una obra debe considerarse como la primera actuación de esa obra (claro está, sin perjuicio de que haya existido otra actuación previa).

Ejemplo:

Un ciudadano adquiere dos edificios, que va a demoler. En el primero, piensa construir un edificio de manera inmediata. En el segundo, piensa construir un edificio más adelante, pero quiere demolerlo de manera inmediata, ya que está en riesgo de derrumbe. ¿Debe tributar en ICIO por todos los casos de derrumbe? En el primero de los casos, está sujeto a ICIO; al realizar un derrumbe como parte del proyecto de construir un edificio. En el segundo de los casos, solicitará sólo licencia para el derrumbe, siendo más adelante cuando se determine si se va a construir un edificio y se pida licencia para él; por lo que no estará sujeto a ICIO.

3. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN Y EXENCIONES

El TRLRHL no recoge supuestos específicos de no sujeción, por lo que debe entenderse que la no sujeción se limita a los supuestos en los que no se dan los tres requisitos que vimos en el apartado anterior, en especial, en aquellos casos en los que no sea necesaria la licencia de obras o documento sustitutivo.

Es interesante destacar que, en el caso de obras cuyo sujeto pasivo resultara ser la propia Corporación Municipal (obras cuyo coste soporta directamente la Corporación), encontramos un supuesto de no sujeción lógico: el ente acreedor coincide con el ente deudor (el Ayuntamiento), por lo que no llega a nacer la deuda tributaria.

Por su parte, el art. 100.2 del TRLRHL recoge, con extrema parquedad, las exenciones aplicables al ICIO. De hecho, sólo se recoge una exención referida a los entes públicos y se obvian otras posibilidades. Se muestra así la tendencia del legislador a no aplicar exenciones en el ICIO, manifestada en el hecho de que, originariamente, no se recogiera ningún supuesto de exención, lo que sólo ha sido modificado tenuemente con posterioridad.

De hecho, tan sólo se recoge un supuesto de exención. Se trata de una exención de carácter mixto, ya que se trata de una exención subjetiva, aplicable sólo a determinados sujetos, pero que sólo atiende a determinadas construcciones (exención objetiva) y no a todas las realizadas por los sujetos exentos.

Los entes exentos son el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, exención que se extiende a los organismos autónomos por recepción legal de la línea jurisprudencial que así lo venía afirmando (Sentencia TS de 27 de abril de 2001). Ahora bien, también será aplicable cuando se gestione por otros entes que no asuman la titularidad de las obras.

Los requisitos objetivos de la exención determinan su aplicabilidad sólo a ciertas obras de infraestructura pública. Se trata de un listado *numerus clausus* que no explica la exclusión de otras obras realizadas en el municipio, como pueden ser las relativas a educación o sanidad. Ahora bien, en estos casos, la colaboración con el ente local del organismo competente puede llevar al acuerdo de que sea el ente local el que construya el centro referido, quedando entonces la obra no sujeta al ICIO.

Ejemplo:

En un municipio se necesita la construcción de un nuevo ambulatorio. El Ayuntamiento lo ha demandado a la Comunidad Autónoma, la que le hace saber que, entendiendo la necesidad, no tiene disponibilidad presupuestaria para realizarlo en este año. Ante ello, mediante convenio, se acuerda que el ambulatorio sea construido por el Ayuntamiento, promoviendo y soportando el coste de la obra. ¿Estaría no sujeta o exenta la construcción del Ayuntamiento? No entraría en el supuesto de la exención en ningún caso, al no incluirse las condiciones objetivas. Ahora, se trataría de un supuesto de no sujeción, al existir coincidencia entre sujeto activo y sujeto pasivo del impuesto (como dueño de la obra).

Se ha discutido si la Iglesia Católica está exenta, ya que el TRLRHL no se refiere a ello. El Concordato con la Santa Sede no preveía ninguna cláusula sobre el ICIO, por ser anterior a éste (1979). Ahora bien, la Disposición Adicional del Protocolo, en su párrafo 2, preveía una actualización del sistema del Concordato a través del mutuo acuerdo, lo que no se ha dado hasta la fecha. Ante esta situación, el Tribunal Supremo había establecido

que, pese a la conveniencia de que fuesen los Estados los que actualizaran y definieran la cuestión, la ausencia de pronunciamiento le obliga a interpretar la norma, considerando que el ICIO puede entenderse como un impuesto mixto entre impuesto sobre la renta e impuesto sobre el patrimonio y que «ese potencial carácter mixto no impide que en definitiva se le encuadre en la categoría de Impuesto real señalada en el mencionado artículo IV.1.B)», por lo que lo considera exento (Sentencia TS de 19 de marzo de 2001). Finalmente, la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 interpreta que es de aplicación el Concordato al ICIO y que, por tanto, cabe la exención. Esto ha sido aceptado por el Tribunal Supremo en sentencia de 3 de octubre de 2003, reconociéndole efectos retroactivos por su carácter interpretativo. Por otro lado, no debe perderse de vista que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha establecido que las exenciones fiscales a la Iglesia Católica pueden ser consideradas ayudas de Estado si se refieren a bienes destinados al ejercicio de actividades que no cumplen una finalidad estrictamente religiosa (Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017). No se encuentra exención similar en las leyes que recogen los acuerdos de cooperación con otras confesiones religiosas, por lo que ha de considerarse que, en principio, no están exentas. Con todo, alguna sentencia ha entendido que, por resultar discriminatorio, se debe aplicar también a las confesiones religiosas con acuerdo (Sentencia TSJ de la Comunidad Valenciana, de 31 de marzo de 2000).

Así también suelen establecerse exenciones a este impuesto en las leyes que declaran de interés ciertos acontecimientos culturales o deportivos. Suele consistir en una exención (o en una bonificación en cuota del 95%) para las obras que se realicen en atención a estos acontecimientos. No se recoge, en cambio, la exención al impuesto en el art. 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por lo que no quedan exentos los supuestos de mecenazgo distintos a los relativos a acontecimientos culturales o deportivos.

Finalmente, hay que señalar que las exenciones (y asimismo las bonificaciones) sólo pueden establecerse mediante la previsión en la ley estatal y la concurrente en la ordenanza local, no pudiendo establecerse por intervención exclusiva de las Comunidades Autónomas, los Entes locales o ambos sin la participación del Estado.

4. LA BASE IMPONIBLE

La base imponible del ICIO es igual al coste real y efectivo de las obras, lo que se especifica por la ley como «el coste de ejecución material» de éstas. En esto coincide con el hecho imponible de la tasa por licencia de obras, lo que ha provocado la crítica de la doctrina por la coincidencia de términos. Ahora bien, el error no se encuentra, entendemos, en la base imponible del ICIO, sino en el de la tasa, pues difícilmente se entiende que el coste del servicio prestado por la Administración dependa, de manera proporcional, del coste de las obras.

Corresponde preguntarse si hay relación entre la capacidad económica gravada y la base imponible, recordando que la base imponible, en numerosas ocasiones en Derecho Tributario, incluye elementos que realmente suponen una delimitación del hecho imponible. En efecto, tiene sentido limitar la base imponible si lo que se grava es el valor del bien producido y no el rendimiento que puede generar la actividad, en cuyo caso habría que incluir todos los costes.

Con todo, el concepto de «coste de ejecución material de la obra» es un concepto complejo e indeterminado. Una extensa jurisprudencia ha ido delimitando las distintas derramas que conforman el coste de las obras gravable y las que quedan excluidas de su cálculo, de forma que no hay coincidencia entre base imponible y presupuesto de ejecución de las obras. Sin duda, ha de tomarse este documento como referencia, pero excluyendo los gastos que no integran la base.

En este sentido, la jurisprudencia ha determinado que lo gravable es el coste civil de las obras, excluyendo conceptos como el pago de impuestos, pago de servicios de profesionales (Sentencia TS de 17 de mayo de 1999: se excluyen los honorarios de arquitectos y aparejadores), etc. Esta doctrina ha sido recogida en la ley, excluyendo explícitamente el IVA e impuestos análogos propios de regímenes especiales (como el Impuesto General Indirecto Canario), tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local que se relacionen con la construcción. Asimismo, se excluyen los honorarios de profesionales y el beneficio empresarial del contratista (Sentencias TS de 1 de febrero de 1994, de 29 de junio de 1994 y de 29 de noviembre de 1999). Con esto, se elimina el sobrecoste que puede suponer la intermediación, con lo que, en el caso de utilizarse subcontratas, la base imponible incluirá sólo los costes materiales de quien efectivamente realice las obras.

También debe excluirse de este concepto los importes «correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado, aunque sí el coste de su instalación» (Sentencia TS de 24 de

mayo de 1999). En consecuencia, hemos de entender que el coste de las llamadas «casas prefabricadas» no entra en la base del ICIO, aunque sí se integrará el coste de su instalación en el terreno. No obstante, ello será así siempre que la casa esté construida completamente previamente a la instalación. Si se construye sobre el terreno, sí se incluiría en el coste de la obra.

Aún con ello puede entrañar cierta dificultad la determinación de los elementos que integran el concepto señalado en el párrafo anterior. Parece evidente que, por ejemplo, los ladrillos, aunque fabricados por terceros fuera de la obra normalmente, deben integrarse en el coste de la obra y no debe hacerlo, por ejemplo, la máquina de aire acondicionado a instalar, pues es construida fuera de la instalación de la obra. Pero más allá de evidencias en casos extremos, se precisa definir el marco de lo incluido o al menos dar parámetros para su delimitación. En este sentido, nos parece acertado el criterio del TSJ de las Islas Canarias cuando, en su Sentencia de 24 de febrero de 2005, opta por preguntarse si es viable la separación del elemento cuestionado de la obra para su utilización en un lugar distinto, considerando así que debe excluirse de la base imponible una turbina de gas. No obstante, el criterio no es definitivo, pues otros elementos reutilizables sí pueden considerarse integrantes de la base imponible, como las cañerías.

Quizá el elemento determinante sea la accesoriedad, en el sentido de que debe preguntarse qué es lo que se quiere instalar —ya que las instalaciones son las que presentan los interrogantes en este sentido—, convirtiéndose ese elemento en el objeto de la instalación, por lo que estaría excluido si efectivamente es construido por un tercero fuera de la obra. Todo lo accesorio para la instalación del elemento a instalar debe considerarse obra. De esta forma, definiría a los elementos que integran el hecho imponible el carácter necesario para la ejecución del proyecto contenido en la licencia, con exclusión de aquellos extraños al concepto de obra civil, como las obligaciones legales que pudieran concurrir.

Así, también deben excluirse de la base imponible los estudios de impacto ambiental (Sentencia TS de 3 de abril de 1996) y otros estudios exigidos por la legislación. Igualmente, se excluyen estudios sobre Higiene y Seguridad en el Trabajo (Sentencia TS de 16 de diciembre de 2003) y todas las «operaciones que pueden, y aún deben, llevarse a cabo en una fase previa, como serían las de estudios, anteproyectos, proyectos básicos y de ejecución, etc». (Sentencia TS de 21 de mayo de 1998). Aplicando esta jurisprudencia, hemos de excluir también de la base imponible el control de calidad.

Sí se integran, en cambio, «Instalaciones de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente por conducciones empotradas, o con aparatos sujetos a los mismos o encastrados y, además sirven para proveer a la cons-

trucción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización» (Sentencia TS de 16 de diciembre de 2003). Téngase en cuenta que no se incluye, por ejemplo, la máquina de aire acondicionado, sino los elementos de la instalación.

En consecuencia, podemos definir el coste civil de la obra, conformador de la base imponible en el ICIO, como el conjunto de costes soportado con independencia del régimen jurídico de las personas que realizan las obras; esto es, como el conjunto de costes que necesariamente soportaría toda persona que realizara la obra.

Existe, no obstante, una excepción importante económicamente, por el importe de las obras a las que afecta. Esta excepción no destruye el concepto anterior, sino que lo exceptúa para un caso concreto, por aplicación de normativa especial. El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario recoge la categoría de Bienes Inmuebles de Características Especiales (parques eólicos, centrales hidroeléctricas, carreteras, etc.). Para determinar su valor catastral, se señala que debe tenerse en cuenta el valor de la maquinaria en él incluido necesaria para que sea considerado Bien de Características Especiales. De ahí, la jurisprudencia ha derivado que esta maquinaria también debe incluirse en la base imponible del ICIO (Sentencias TS de 14 de mayo de 2010 y de 23 de noviembre de 2011).

Más recientemente, se ha planteado si las obras de renovación o sustitución de la maquinaria de estos bienes deben también considerarse sujetas a ICIO, a lo que la jurisprudencia ha comenzado a responder afirmativamente (sentencia de Tribunal Contencioso-Administrativo n.º 2 de Zaragoza, de 29 de mayo de 2019).

Ejemplo:

Un ciudadano pretende construir una pequeña central eólica de 5 aerogeneradores en un municipio. Para ello, estima que los costes serían:

- *Adquisición del terreno: 200.000 €.*
- *Adquisición de los aerogeneradores: 5.000.000 €.*
- *Adquisición de material eléctrico para la instalación: 50.000 €.*
- *Adquisición de materiales de obra: 300.000 €.*
- *Mano de obra: 130.000 €.*
- *Beneficio del constructor: 100.000 €.*
- *Proyecto de obras y otros estudios técnicos: 180.000 €.*

A todo ello ha de añadirse el IVA correspondiente, así como los aranceles aduaneros, por ser los aerogeneradores importados de fuera del territorio aduanero comunitario.

¿A cuanto asciende la base imponible del ICIO que debe soportar?

Para determinar la base imponible debemos atender a las partidas que se incluyen y las que se excluyen, teniendo en cuenta que se trata de un bien inmueble de características especiales. Así, queda incluido el coste de los aerogeneradores (por ser un BICE), el material eléctrico para la instalación, los materiales de obra y la mano de obra. No se incluye el beneficio del constructor, los proyectos técnicos ni los tributos. Tampoco se incluye el coste del terreno, por no ser estrictamente obra.

En consecuencia, la base imponible del ICIO será de: 5.000.000 + 50.000 + 300.000 + 130.000 = 5.480.000€.

Más allá de la definición del coste de la obra, deben excluirse aquellas operaciones que, por sí solas, no requieren licencia urbanística, por lo que debemos entender que el devengo no se producirá tampoco por la realización de estas actuaciones. Así, si en un proyecto de edificación se contabiliza los costes de la edificación y los costes dimanantes de un Proyecto de Urbanización, obligatorio en su realización con independencia de la edificación; estos últimos deben ser excluidos.

En cuanto a la evolución de precios durante la realización de la obra, la jurisprudencia no es unánime, como consecuencia de las discrepancias sobre el devengo que veremos. Así, mientras en ocasiones se ha considerado que el devengo se extiende desde el inicio al fin de las obras y que la cuantificación de la base no puede ceñirse al inicio de las obras, debiendo atender al coste final (Sentencia TS de 14 de septiembre de 2005); otras sentencias han entendido que debe excluirse la evolución de precios (Sentencia TS de 22 de noviembre de 2002). Si bien es cierto que este último pronunciamiento se ha limitado al caso en que se pacte actualizar el coste por el IPC entre el dueño de la obra y aquellos que suministran los bienes o servicios.

La jurisprudencia ha determinado que no deben confundirse «presupuesto de ejecución material» y «presupuesto de ejecución por contrata», debiendo, en su caso, prevalecer el primero, pues el último añade a aquél conceptos que están excluidos de gravamen (Sentencia TS de 17 de mayo de 1999).

La existencia de una liquidación provisional anterior al fin de las obras motiva que se establezca como base provisional la previsión del coste de las obras, contenida en el presupuesto que debe presentarse en el momento de la solicitud de licencia. Ahora bien, no debe confundirse ni en la liquidación provisional ni en la definitiva el contenido del presupuesto con el que integra la base imponible. Así, si el sujeto pasivo incluyera en el presupuesto partidas que quedan excluidas de la consideración de «coste real y efectivo», estas no deben ser incluidas, ni siquiera en la liquidación provisional.

Igualmente, con la exclusión de partidas en el presupuesto, supuesto más extraño. De lo contrario, se permitiría al sujeto pasivo concretar las partidas que integran la base imponible de un tributo.

La valoración, en fin, de los costes no supone mayor problema, ya que se grava el coste de la obra y no la actividad en sí, con lo que integrarán la base imponible las cantidades efectivamente satisfechas, sin que quepa ningún tipo de valoración diferente que entienda que el coste es inferior al de mercado. La única dificultad estribará en comprobar que efectivamente el importe declarado ha sido el satisfecho.

Sí pueden existir problemas en determinar la cuantía del presupuesto total que suponen algunos elementos que deben excluirse de la base imponible. En este sentido, como la exclusión es de interés del sujeto pasivo, a éste corresponde la carga de la prueba tanto del cumplimiento de los requisitos de la exención como del importe de estos.

5. CUOTA TRIBUTARIA: TIPO DE GRAVAMEN Y BONIFICACIONES

El ICIO establece la modalidad de tipo de gravamen para el cálculo de la cuota. Éste debe ser fijado por cada Ayuntamiento, estableciendo un límite máximo del 4%. Se elimina, con buen criterio, la normativa anterior que permitía tipos más altos en las ciudades de mayor población, ya que esta situación, de por sí, no justificaba una mayor capacidad económica. Con la anterior previsión, se daba entrada a considerar que el hecho imponible es el valor de la obra realizada y no el coste de esta, ya que el valor suele ser mayor, proporcional al del inmueble, en los núcleos de mayor población.

El tipo de gravamen a aplicar es el que se encuentra vigente en el momento del devengo, esto es, al inicio de las obras (Sentencia TS de 10 de abril de 1997).

El TRLRHL recoge una serie de bonificaciones en cuota, todas ellas de carácter potestativo y necesitando de recepción explícita en la ordenanza correspondiente. Estas bonificaciones son:

- Para obras de especial interés o utilidad municipal, lo que vendrá declarado por el Pleno de la Corporación, aprobado mediante mayoría simple. Se requiere previa solicitud del interesado y la bonificación, regulada en la ordenanza y no en la declaración, puede ser de hasta el 95%.
- Para obras que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. Pese a la redacción legal, se ha de entender que es aplicable a obras que utilicen estos sistemas o que consistan, precisamente, en la instalación de estos sistemas en

un inmueble. Los sistemas deben estar homologados por la Administración competente. La bonificación puede ser hasta del 95%.

- Para obras relativas a planes de fomento de inversiones privadas en infraestructuras, se prevé una bonificación de hasta el 50%.
- Para obras en viviendas de protección oficial, se prevé una bonificación de hasta el 50%. Por la falta de especificación de la ley, se ha de entender que las obras realizadas de conservación, mejora, etc., en una vivienda de protección oficial también son beneficiarias de esta bonificación.
- Para obras destinadas a habilitar viviendas para mejorar el acceso y habitabilidad de los discapacitados, se prevé una bonificación del 90%. Ha de criticarse que no se haya previsto una exención total o una bonificación por el 100%, ya que se demuestra menor capacidad económica que, por ejemplo, en la primera de las bonificaciones legales.

En caso de que resulten aplicables varias bonificaciones a un mismo supuesto, estas no se aplican simultáneamente, sino de manera escalonada en el orden establecido por la ley y aquí recogido, de manera que primero se aplicará la letra anterior y sobre la cuota resultante se aplicará la bonificación recogida en la letra posterior. En todo caso, la ordenanza fiscal puede establecer la compatibilidad o no entre bonificaciones.

En atención a las críticas vertidas por la doble imposición que pueden suponer el devengo del ICIO y de la tasa por licencia urbanística, la Ley permite a los ayuntamientos establecer una deducción en la cuota del ICIO por la cantidad pagada en concepto de tasa.

Por último, debe recordarse la bonificación general que establece para todos los impuestos locales el TRLRHL en su art. 159.2, de manera que las cuotas devengadas en Ceuta y Melilla aplicarán una bonificación del 50%.

No cabe, en virtud del principio de reserva de ley, ninguna otra bonificación, aunque sea establecida por la ordenanza fiscal. Tampoco cabe enmascarar una bonificación bajo la forma de una subvención del ente local establecida por el importe del impuesto (Sentencia TSJ de Cataluña, de 26 de mayo de 2005).

Ejemplo:

Un ciudadano pretende construir un edificio de viviendas de protección oficial, cuya base imponible de ICIO sería de 1.000.000€. Al inicio de las obras, el tipo de gravamen aprobado por el ayuntamiento es del 3%, mientras que, al concluir las obras dos años después, el tipo de gravamen es del 4%. El edificio incluye sistemas de aprovechamiento de la energía solar.

La ordenanza fiscal aplicable ha recogido una bonificación para viviendas de protección oficial del 40% y una bonificación por empleo de sistemas de aprovechamiento de la energía solar del 90%. La ordenanza fiscal ha declarado compatibles entre sí todas las bonificaciones aprobadas por ella.

¿Cuál sería la cuota que pagar por ICIO?

La primera cuestión que aclarar es el tipo de gravamen aplicable. Será el 3%, tipo vigente al iniciar las obras. Así, la cuota inicial será: $1.000.000 \times 0,03 = 30.000 \text{€}$. A ello se le aplica primero una bonificación del 90%, resultando una cuota de 3.000€. A ello se le aplica una bonificación del 40%, resultando una cuota de 1.800€. (Obsérvese que aplicar una bonificación del 90% implica tributar por el 10% y que aplicar una bonificación del 40% implica tributar por el 60%).

6. ASPECTO TEMPORAL DEL ICIO

El hecho imponible del ICIO consiste en una actividad que requiere un cierto período de tiempo para su realización, lo que ha conllevado problemas tanto para determinar si se trata de un impuesto periódico o instantáneo como para situar el momento exacto de su devengo.

El ICIO es un impuesto no periódico, ya que cada gravamen se refiere a una obra específica realizada en un momento determinado. Es, por tanto, un impuesto instantáneo. Téngase en cuenta que la distinción entre instantáneo y periódico no se refiere a que el hecho en sí pueda dilatarse en el tiempo, sino a si se repite periódicamente por su propia naturaleza. Efectivamente, la clasificación doctrinal que diferencia entre impuesto periódico e impuesto instantáneo nace con un problema conceptual. Su punto de referencia es la periodicidad y no la instantaneidad, no habiendo relación de necesidad entre la ausencia de periodicidad y la instantaneidad. Ejemplo de esto es el ICIO, lo que ha provocado un cierto debate doctrinal. En efecto, el ICIO no es periódico y, siguiendo la clasificación doctrinal apuntada, por tanto, es instantáneo. Esto es, se agota en sí mismo y no volverá a devengarse por el mero transcurrir del tiempo. Se grava una obra determinada en un momento determinado. Ahora bien, está claro que la realización del hecho imponible no es instantánea, ya que la realización de unas obras es algo que se prolonga en el tiempo, pudiendo abarcar incluso más tiempo que el período impositivo de un impuesto periódico. Con todo, el debate doctrinal al respecto es más conceptual que ontológico, pues con independencia del nombre, es un impuesto cuyo hecho se agota en sí mismo, pero prolongándose durante un cierto período de tiempo. En lo que aquí impor-

ta, una obra está destinada a realizarse en una sola ocasión, por más que su realización perdure durante algún tiempo.

Así, el TRLRHL hace referencia a la realización de una obra, operación que se dilata en el tiempo, pudiendo alcanzar varios años. Se trata, pues, de una «instantaneidad peculiar» (POVEDA BLANCO, 2005, pág. 714), ya que se realiza durante un período de tiempo, si bien no periódica. Pero no ha de olvidarse que la diferencia entre periódico e instantáneo es una categorización doctrinal que ha tomado como punto de referencia el hecho de que el hecho imponible se agote por su propia naturaleza y no vuelve a devengarse por el mero paso del tiempo.

Ello explica que, en ocasiones, la jurisprudencia lo califique como un impuesto «no instantáneo» (Sentencia TS de 25 de abril de 1999). Evidentemente, no se refiere a la dicotomía doctrinal «instantáneo/periódico», sino a que el devengo se realiza durante un tracto temporal más o menos largo.

Surge la duda de en qué momento exacto se produce el devengo del impuesto. Ha de tenerse en cuenta que el término usado por la ley —realización— implica una acción y no un hecho pasado o futuro. Con ello, podría considerarse que el inicio de las obras implica el inicio de la acción, ya que en ese momento puede hablarse de realización. Siguiendo esta teoría, el devengo se situaría al comienzo de las obras. Debería, según esta concepción, determinarse cuál es el momento de comienzo, pues existen varios momentos que pueden tener esa consideración: desde la realización de los primeros actos que demuestren la existencia de una intención de realizar la obra hasta el inicio de ejecución material de las obras, pasando por la correspondiente solicitud de licencia.

Una opinión distinta podría considerar que el devengo se produce con el término de las obras (CORS MEYA, 1993, pág. 847). Esta tesis encuentra su lógica en la perfección del hecho imponible, ya que el mismo no se completa hasta la finalización de las obras. En apoyo de lo anterior, ha de tenerse en cuenta que la capacidad económica que se quiere gravar en el tributo y, por ende, su hecho imponible no puede determinarse con exactitud hasta el fin de las obras.

Sin embargo, la ley acoge la primera de las teorías, al señalar en su artículo 102.4, que lo determinante para el devengo es el inicio de las obras. Esto parece una opción errónea del legislador, movida por la intención de diferir lo menos posible el devengo del impuesto y el devengo de la tasa. Resulta difícil sostener que la base imponible se refiera a partes de la obra no realizadas, con lo que aún no se ha puesto de manifiesto la capacidad económica a gravar, tan sólo una intención de mostrar esa capacidad económica. Es posible, de hecho, que, por situaciones sobrevenidas, deba limitarse el proyecto inicial, mostrando finalmente una capacidad económica menor a la pretendida. Recuérdese que el principio de capacidad económi-

ca exige que dicha capacidad se dé en el momento del devengo, no siendo posible hacer tributar capacidades económicas pasadas o futuras.

Desde esa perspectiva, sólo podría entenderse que lo establecido en el artículo 102.4 del TRLRHL es un devengo anticipado, que únicamente permite la exacción de un pago a cuenta, que deberá ser confirmado cuando la capacidad económica gravada se haya manifestado en plenitud, lo que se justifica desde la dificultad de controlar las obras que se produzcan en el municipio.

La jurisprudencia no parece clara en este sentido, ya que modifica la fecha del devengo en atención a los efectos. Así, por ejemplo, para determinar la legislación vigente, se considera que el devengo se sitúa en el inicio de las obras, pero para determinar el período de prescripción, se opta por establecer el devengo al finalizar las mismas.

Entre otras muchas, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2005, admite el criterio legal y considera que «el devengo, por imperativo de la propia Ley —art. 103.4— tiene lugar «en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra».

Pero en otra jurisprudencia se llega a la misma conclusión que apuntábamos más arriba. De este modo, el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de septiembre de 2005 afirma que «el hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución». En ella se manifiesta que «para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria [...]. En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto material colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante del propio elemento material».

Deben compatibilizarse estos pronunciamientos jurisprudenciales diversos atendiendo a la peculiaridad del devengo del ICIO. Parece insuficiente tanto el situar el devengo al inicio de las obras como el hacerlo al final de estas. En consecuencia, se ha de afirmar que el devengo se dilata en el tiempo, de forma que se inicia con las obras y finaliza con estas. Entonces, habrá que estar al instituto jurídico afectado por el devengo para determinar lo apropiado.

Esto es, por cuestiones de seguridad jurídica, lo relativo a la legislación aplicable se determinará según el inicio de las obras, de manera que el sujeto pasivo pueda conocer de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de sus obras: como se determina la base imponible, tipo de gravamen aplicable, etc.

En otras ocasiones, conviene atender al final de las obras. Sucede así con la determinación del coste de estas, ya que sólo al final podrá conocerse su valor exacto. Igualmente, parece adecuado que la prescripción comience a partir del término de las obras, en consonancia con las dificultades que se encuentran para conocer la realización de ciertas obras, algunas de las cuales sólo son observable con el fin de estas (Sentencia TS de 23 de marzo de 2002).

Ahora bien, si el momento del devengo es importante para determinar la legislación aplicable, ante posibles cambios normativos, hay que tener en cuenta que son dos las ramas del Derecho las que confluyen en la regulación del supuesto del ICIO. Evidentemente, el Derecho tributario regula los elementos del tributo, pero, el Derecho administrativo (específicamente, el Derecho urbanístico) determina los aspectos relativos a la necesidad de control municipal. Es claro que el devengo va a determinar la legislación tributaria a aplicar, pero no ocurre lo mismo con la legislación urbanística, pues ésta se determinará por el momento de solicitud de licencia, a cuya prescripción se refiere. Para las obras que no hayan solicitado licencia o presentado declaración responsable o comunicación previa, sí cobra importancia el devengo del impuesto, pues será, en todo caso, la legislación urbanística en vigor al iniciar las obras la que determina la necesidad o no de licencia.

En esa línea, ha de señalarse cómo el devengo del ICIO es distinto al de la tasa y, por lo tanto, la solicitud de licencia no implicará necesariamente el nacimiento de la deuda tributaria por ICIO, ya que es posible que, tras la obtención de licencia o la presentación de declaración responsable o comunicación previa, se opte por no realizar obra alguna. Se habría producido la actividad administrativa que sujeta la tasa, pero no la actividad económica que sujeta el ICIO. Deberá atenderse, pues, al inicio efectivo de la obra y no a la obtención de licencia (Sentencia TS de 1 de abril de 2000).

Por todo lo dicho, será necesario determinar cuándo se produce, a efectos del ICIO, tanto el inicio como el fin de la obra. Por lo que respecta al inicio de la obra, tanto la interpretación literal del artículo 100.1 del TRLRHL como la cuantificación del hecho imponible a través del coste real y efectivo de las obras conducen a determinar el inicio de las obras como la ejecución del primer acto que se integre en el coste real y efectivo de las obras, normalmente el comienzo de la ejecución material de la obra (Sentencia TS de 19 de abril de 2001).

La jurisprudencia ha señalado que no puede entenderse iniciada la obra con la mera solicitud o concesión de licencia (o presentación de comunicación previa o declaración responsable), si bien puede presumirse que la obra se ha iniciado una vez se ha obtenido la licencia y no con anterioridad, tratándose, como es lógico, de una presunción *iuris tantum* que supone la inversión de la carga de la prueba, pues será más fácil probar por el sujeto

pasivo el momento de inicio de las obras que para el Ayuntamiento (Sentencia TS de 2 de abril de 1998). El criterio, claro, no es válido para los casos de declaración responsable o comunicación previa.

Una cuestión en la que el Tribunal Supremo no ha tenido criterio unánime es en el caso del devengo por estudios geotécnicos del terreno y replanteo de la obra. En la sentencia de 31 de octubre de 1994, se determinó que el devengo se había producido ya con estas actuaciones, alegándose que las posibilidades de desistimiento no obstan a esta consideración, debido a las peculiaridades que presenta el ICIO respecto al devengo. Sin embargo, la jurisprudencia más reciente señala que no puede entenderse que la obra, a efectos del impuesto, comienza con la realización de estudios geotécnicos del terreno y replanteo de la obra (Sentencia TS de 27 de septiembre de 1999), pues ello no implica necesariamente que la obra vaya a realizarse. Es más, se alega que estas actuaciones no requieren, por sí solas, de licencia de obras (No obstante, la Sentencia TS de 10 de diciembre de 1996 parece contener un criterio distinto, al considerar el devengo en el inicio de la demolición incluida en el proyecto por el que se concede la licencia).

Esta última jurisprudencia abre una nueva vía doctrinal a la unidad entre hecho imponible del ICIO y control municipal, pudiendo afirmarse que será inicio de obra la primera actuación que requiera este control municipal, esto es, aquella que, sin realizar las actuaciones encaminadas al conocimiento de la obra por el ente municipal que debe controlar, suponga la infracción de la legislación urbanística. Así, sí se entiende iniciada con los trabajos de preparación de los terrenos, incluyendo en ello los sondeos realizados previos a la cimentación para comprobación de las condiciones geotécnicas (Sentencia TS de 16 de diciembre de 1999).

Debe diferenciarse, pues, las actividades de ejecución del proyecto (que constituyen ejecución material) de los estudios previos. En definitiva, puede considerarse comenzada la obra en el momento en el que se efectúe una «alteración material del solar» (Sentencia TS de 10 de marzo de 2000).

Es importante tener en cuenta a efectos del devengo, si la actuación puede discriminarse en varias obras o se trata de una sola. Como comentábamos anteriormente, la cuestión se dirime en torno a la licencia concedida o lo comunicado o declarado, pues si se pide una licencia para una actuación que, dividida en varias fases, tiene carácter unitario, el ICIO se devengará por toda esa actuación. Si caducara la licencia y debiera solicitarse una nueva para algunas fases, no debe entenderse de nuevo devengado el ICIO, porque ya fue gravado anteriormente (Sentencia TS de 24 de marzo de 2003). Lo único que cabrá, con la liquidación definitiva, es una actualización de los costes.

Ejemplos:

La ordenanza fiscal de un municipio establecía para 2019 el tipo de gravamen de ICIO en el 3%. Sin embargo, se aprueba para 2020 un tipo de gravamen del 4%. Atendiendo al inicio de las obras, ¿qué tipo de gravamen de ICIO se aplicaría en estos casos?:

- a) *Se produce la demolición de una construcción anterior en diciembre de 2019, para construir un edificio nuevo, produciéndose el replanteo en 2020: 3% (la demolición está vinculada a la construcción, por lo que se entiende iniciada la obra).*
- b) *Se elabora el presupuesto básico de obras en octubre de 2019 y se solicita la licencia en diciembre de 2019, comenzando las obras en enero de 2020: 4% (la elaboración del presupuesto o la solicitud de la licencia no son inicio de la obra).*
- c) *Se realizan las primeras excavaciones en el terreno en diciembre de 2019, si bien la licencia no se solicita hasta 2020: 3% (momento en que se entiende iniciada la obra).*

Por lo que corresponde a la determinación del momento final de obras, la jurisprudencia lo señala como el momento en que «cobre existencia el elemento material del hecho imponible» y «pueda conocerse el coste real y efectivo» (Sentencia TS de 14 de septiembre de 2005). Por tanto, cuando materialmente se finalice la variación del inmueble y no se devengue ninguna deuda más de las integrantes de la base imponible del ICIO. Ahora bien, la Subdirección General de Tributos Locales, en resolución de 12 de diciembre de 2012, ha señalado también que el cómputo de la prescripción sólo se producirá cuando la Administración tenga conocimiento formal de éste, lo que se producirá, por lo general, con el certificado final de obras.

7. SUJETO PASIVO DEL ICIO

La actividad que supone el hecho imponible del ICIO es la realización de una obra, por lo podía entenderse que quien realiza dicha actividad es el que manifiesta capacidad económica. Sin embargo, del texto legal y de la jurisprudencia se deriva que realmente quién manifiesta capacidad económica es el sujeto que soporta el coste de dicha obra, con lo que podría precisarse que el hecho imponible consiste en el sufragio de la actividad constructiva. Podría objetarse que puede que este sufragio se realice al final de la obra, pero entonces, como quiera que toda obra necesita de gastos iniciales, manifestaría la capacidad económica quién hace esos gastos iniciales, con independencia de que su posición sea posteriormente ocupada por el que la sufraga.

Los contribuyentes del ICIO son, según el TRLRHL, «las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que realice aquélla».

Con ese concepto, no pueden entenderse disipadas todas las dudas posibles al respecto, aunque ha de entenderse que puede ser: cuando no existe contrato previo referido a la obra, el que la realiza; cuando sí existe contrato previo, el que otorga el contrato, contrayendo la obligación de satisfacer el precio. Así, será el promotor y no el constructor cuando no coincidan tales posiciones en la misma persona.

CORS MEYA, antes de la literalidad legal del TRLRHL, señalaba que «en el supuesto hipotético que se realice una remodelación de una obra que costa un sujeto distinto al que adquiere el valor de esa obra específica, entonces será el sujeto contribuyente y no el que subvencionó o costeó tal obra, ya que, en última instancia, tal sujeto es el dueño de la obra realizada» (CORS MEYA, 1993, pág. 850). Hemos de entender que este supuesto está superado por la modificación legal, pero, no obstante, se plantean dudas sobre el supuesto de obras subvencionadas.

En efecto, parece claro que el espíritu de la ley es que sea contribuyente el sujeto que pague un precio por las obras, aunque estas estén subvencionadas en su totalidad. Sin embargo, no es menos cierto que, si una entidad subvenciona una obra totalmente, es esta entidad la que soporta el coste de las obras. La cuestión va a depender de que la entidad satisfaga el importe directamente a quien realice las obras o lo haga a quien sea beneficiario de la subvención. En el primer caso, ha de considerarse que soporta el coste de las obras la entidad que subvenciona, mientras que, en el segundo caso, soporta el coste de las obras el beneficiario, pues la subvención se integra en su patrimonio, desde el que luego salen los fondos necesarios para el sufragio de la obra.

Por estas mismas razones, en los supuestos de liberalidad en la que un sujeto realiza gratuitamente una obra a favor de otro, sin que sea calificable como subvención, será sujeto pasivo el que realiza el acto de liberalidad, ya que será él quien soporte el coste de la obra.

Otra cuestión que puede plantearse es si se debe admitir la presunción de que el dueño de las obras es el dueño del inmueble. El art. 1253 del Código Civil permitiría esa presunción (PÀGES I GALTÉS, 1994, pág. 22). Sin embargo, si aceptamos que las presunciones son medios de prueba cuando el Derecho prevé la dificultad de probar un hecho y se basa en la normalidad para su determinación, hemos de decir que no cabe aquí la presunción porque siempre es determinable quién ha soportado el coste de las obras.

La cuestión quizá más debatida, en este sentido, es si, en el caso de obras públicas realizadas por concesionario, el sujeto pasivo es el ente pú-

blico correspondiente. En las obras privadas, el dueño de la obra es aquél que bien realiza por sí mismo las obras o bien contrata este servicio en el mercado. En las obras públicas, pese a que parece ocurrir lo mismo, no se grava igual. El ente público o realiza las obras por sí mismo o contrata el servicio mediante una concesión, pero no por ello se considera que sea quién soporta el coste de las obras.

El hecho de que el precio pagado por el ente público venga determinado de antemano y no importe que los gastos finales de la obra aumenten parece determinar a la jurisprudencia a considerar que el dueño de las obras es la entidad concesionaria. De otra manera, no se entiende por qué en estas situaciones no se considera al Estado como dueño de la obra.

Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de marzo de 2004, se considera que el dueño de la obra es la entidad concesionaria y no el ente público porque «asumió la realización de la obra y la llevó a efecto, desplegando así la capacidad económica objeto de gravamen en el ICIO y asumiendo la obligación de sufragarla a su costa» y por ser «la que ha contratado, con terceros, en régimen de derecho privado, la obra o construcción del aparcamiento con cargo a sus propios presupuestos y quien, posteriormente, la ha explotado y administrado».

Se podría dudar en los supuestos en que la concesión determinara todo el plan de la obra. El Tribunal Supremo no ha entrado a dirimir la cuestión, pues consideraba no sujeta la obra por no ser necesaria la licencia de obras, sin referirse a quién sería el dueño de las obras (Sentencia TS de 14 de febrero de 2000).

Sin embargo, se ha de criticar que el hecho de que el concesionario contrate con terceros, en régimen de Derecho privado, determine que sea él quién soporte el coste de las obras. En efecto, la figura de la subcontrata es habitual en la construcción. Un ciudadano que contrate un servicio de obras que a su vez utiliza de las subcontratas sigue siendo el dueño de la obra. No parece que el salto de régimen contractual de Derecho Público a Derecho Privado justifique la diferencia, pues en términos económicos —lo importante a efectos de capacidad económica— el resultado es similar.

Más claro es el supuesto en el que la obra se realiza para la prestación de un servicio concesionado, en el que, a pesar de que exista la reversión al ente público del bien, el concesionario soporta el coste de la obra como parte de la concesión, pues realizará su futura explotación.

Una última cuestión que ha de plantearse sobre el contribuyente es qué acaece con un posible cambio de titularidad, no en el inmueble, sino en las obras, esto es, que, sin finalizar el proceso que constituye el hecho imponible del ICIO, un tercero ocupe la posición del dueño de las obras en el sufragio de los costes. Es una cuestión que va a venir referida al devengo y que muestra, de nuevo, lo dilatado del devengo y las posibilidades que ello ofrece.

Si se atiende al hecho imponible, debe considerarse que ambos han sido contribuyentes, sólo que a cada uno corresponde la cuota referida al coste material sufragado por él. Pero puede concluirse que contribuyente será el nuevo titular, ya que éste habrá pagado el coste de las obras realizadas al anterior, subrogándose en su posición de titular de las obras, en cuanto que será quién soporte el coste total de las mismas. Como el anterior titular habría solicitado la licencia, tomaría la condición de sustituto, con lo que el procedimiento debería seguir entendiéndose con él, con independencia de que recupere las cantidades satisfechas.

El TRLRHL regula, en su art. 101.2, la figura del sustituto para garantizar el cobro de la deuda tributaria relativa al ICIO. Se establecen dos supuestos de sustitución: para aquél que solicite la licencia (o presente comunicación previa o declaración responsable) y para aquél que realice las obras. Ha de entenderse que el primer supuesto se dará cuando sea una obra realizada con solicitud de licencia (o documento sustitutivo), quedando el segundo supuesto para aquellos casos en los que ésta no sea solicitada, pues no tiene sentido que, si el contribuyente solicita licencia y le es girada a él la liquidación provisional, se dirija la liquidación definitiva o cualquier notificación a quien realice las obras.

Esta interpretación no es la mantenida por el Tribunal Supremo (Sentencia TS de 18 de diciembre de 1999), para quien el contratista, quien efectúa las obras, puede ser sustituto, aunque no haya solicitado la licencia. Pero, con esta interpretación, cabe preguntarse entonces si la Administración puede elegir libremente entre peticionario de licencia y contratista. Una interpretación teleológica nos dice que el fin de la sustitución es asegurar el cobro de la deuda, por lo que la interpretación que dábamos arriba parece la más coherente. Si hay petición de licencia, la Administración local encuentra a una persona de referencia con la que actuar. Siguiendo la interpretación del Tribunal Supremo, o se entiende que hay libre elección, o se entiende que debe preferirse como sustituto al que, en su caso, pide la licencia. Pero si la licencia la pide el contribuyente, no aparecen razones para desplazarlo del procedimiento, recurriendo al contratista.

El sustituto desplaza al contribuyente en su relación con la Hacienda Pública, por lo que todas las comunicaciones, incluyendo la liquidación provisional, deberán dirigirse al sustituto. Es un supuesto de sustitución total, de forma que el derecho de audiencia y el cumplimiento del deber de comunicación al interesado quedan cumplidos si lo son con el sustituto. Igualmente, será el patrimonio del sustituto el perseguido por el erario público para el cobro de la deuda.

Surge, en consecuencia, un derecho de crédito del sustituto sobre el contribuyente por la cuantía satisfecha por el primero, derecho que se rige por el Derecho Privado, ya que la ley no establece la repercusión como una

obligación tributaria, sino más bien que la permite. La Sentencia del TS de 24 de julio de 1999 considera que esto ocurre porque el contribuyente y el sustituto no llevan «a cabo presupuestos de hecho —el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución—, diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo», por lo que sólo existe «una única relación tributaria»

8. GESTIÓN DEL ICIO

El TRLRHL en su art. 103 establece una doble posibilidad de gestión tributaria. La primera, apegada al régimen tradicional de cuatro fases de gestión tributaria, (declaración, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva) y la segunda permitiendo la práctica de una autoliquidación tributaria.

En la primera modalidad de gestión del tributo, la práctica de la liquidación provisional se convierte en un acto indispensable para la obtención de un ingreso tributario. El acto de liquidación provisional se dictará aún sin la presentación de la correspondiente declaración tributaria, si la Administración tiene conocimiento del inicio de las obras.

De ahí que la Administración en el caso de declaración tributaria pueda dictar la liquidación provisional sobre el presupuesto presentado o en función de unos índices o módulos establecidos al efecto con los requisitos del art. 103.1,a) y b) del TRLRHL. Pero la falta de declaración tributaria no imposibilita al ente local la obtención del ingreso, en el caso de tener conocimiento de la realización de una obra, pues puede aplicar, si la ordenanza fiscal así lo prevé, los índices y módulos anteriormente citados—art. 103.1,b) del TRLRHL—.

Desde esta perspectiva, la finalidad de esta liquidación provisional no es otro que la satisfacción del interés fiscal o recaudatorio del ente local, lograr un pago a cuenta, y no entra en valorar ni cuantificar la capacidad económica real del sujeto pasivo, bien porque se pliega a los datos presentados por el contribuyente sin ponerlos inicialmente en cuestión, bien porque aplica unos índices y módulos, sin que ni en uno ni en otro se encuentre vinculada por tal ingreso.

Desde esta premisa, la unidad entre control municipal e ICIO ya comentada modula la gestión del impuesto, de manera que se utiliza la concesión de licencia de obras (o la presentación de comunicación previa o declaración responsable) como inicio para la gestión del ICIO, facilitando la recaudación para la Administración y disminuyendo las gestiones para el contribuyente, a la vez que se permite que la propia solicitud de la licencia sirva como declaración del contribuyente a efectos del ICIO (Sentencia TS

de 14 de septiembre de 2006). En consecuencia, si la Administración no dictara liquidación provisional, el sujeto pasivo no incurriría en la infracción del art. 192 LGT (Incumplimiento de presentación de declaraciones). Sin embargo, si el Ayuntamiento hubiese previsto la gestión por autoliquidación, sí puede darse la infracción comentada.

El peculiar devengo del ICIO, por un lado, motiva que la gestión del impuesto recoja una liquidación provisional que se practicará en el momento de la concesión de la licencia o presentación de documento sustitutivo. Si las obras se iniciaran antes de ello, la Administración local podrá practicar la liquidación desde ese momento, ya que habrá comenzado la realización del hecho imponible.

Y por el otro, el hecho de que aún no se haya producido, más bien no se haya completado, el devengo pone en cuestión si puede existir una liquidación, aunque provisional. Esto determina a la jurisprudencia, en ocasiones, a negar su carácter de liquidación, afirmando que se trata de un pago a cuenta. De hecho, no puede afirmarse que el hecho imponible vaya a devengarse necesariamente, pues puede desistirse en la realización del proyecto (Sentencia TS de 21 de mayo de 1998).

Sin embargo, nuestra postura sobre la peculiar naturaleza del devengo de este impuesto nos permite admitir la existencia de una liquidación provisional, cuyo único objeto, como ocurría antaño, no es otro que la de obtener un pago a cuenta (LÓPEZ MARTÍNEZ, 1996, pág. 250. En ese sentido, Sentencia TS de 14 de septiembre de 2005), a pesar de que el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible no se pueda entender concluido hasta la finalización de las obras, momento en el que se conocerá el importe real y efectivo de las mismas.

Como quiera que el hecho imponible aún no se ha perfeccionado, no puede gravarse todavía la capacidad económica en su extensión. Por eso, la ley establece, en buena lógica, el índice más fiable de esa futura capacidad económica: el presupuesto presentado por el solicitante de la licencia, con el visado del colegio oficial cuando esto sea necesario. Presupuesto del que, como hemos dicho, debe tomarse sólo aquellos conceptos que integren el coste civil de la obra. Si existen otros gastos no incluidos en el presupuesto, no deben ser considerados en la liquidación provisional, con independencia de su integración en la liquidación definitiva.

Alternativamente, la ley permite que la ordenanza fiscal prevea el cálculo de la liquidación provisional en función de índices o módulos. Esta estimación objetiva sólo puede ser posible para la liquidación provisional, nunca para la definitiva. Ahora bien, hemos de criticar esta previsión, ya que debería permitirse sólo para el caso de ausencia del presupuesto, a lo sumo también para cuando éste no tenga el correspondiente visado, por no ser preceptivo. En todo caso, la jurisprudencia ha entendido que, aun-

que la ley parece dar libertad de opción, sólo cabe el uso de módulos cuando no exista presupuesto visado por el Colegio oficial. Los argumentos esgrimidos por la jurisprudencia referidos a liquidaciones enmarcadas en la anterior redacción legal podrían ser aplicados en la actualidad (Sentencia TS de 28 de julio de 1999). Sin embargo, las decisiones posteriores consideran que ambas opciones son posibles.

La liquidación definitiva se dictará cuando se finalicen las obras y en atención al coste real y efectivo de la obra, exigiéndose legalmente para ello comprobación administrativa —art. 103.1 del TRLRHL—. La calificación del acto de liquidación como definitiva exige de acuerdo con la clasificación de las liquidaciones tributarias operada en el art. 101.3 LGT que se haya practicado en el procedimiento de inspección tras la comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria. Una interpretación lineal de ambos preceptos no resulta plausible ya que impediría, sin ningún tipo de justificación, la posibilidad de realizar una actividad de comprobación distinta de la citada en el art. 101 LGT, en consecuencia, no se podrían realizar comprobaciones parciales sobre el coste real y efectivo de la obra que dieran lugar tras el procedimiento de comprobación limitada a liquidaciones provisionales del art. 139.2 d) LGT.

Consecuentemente, la Administración podrá comprobar siempre y sólo modificar la liquidación provisional en el caso, el más frecuente, por otra parte, de no coincidencia entre la base de ésta y el coste real y efectivo. Si esa diferencia se debe a la inclusión de nuevas partidas no previstas inicialmente, entonces debe modificarse primero la liquidación provisional (Sentencia TS de 13 diciembre de 2018), conclusión jurisprudencial que nos parece contraria al principio de economía procesal.

Aunque haya coincidencia en la base imponible, la liquidación provisional deberá ser sustituida por la liquidación definitiva. Como resulta lógico la práctica de la liquidación definitiva se encuentra sometida al período de prescripción de la Ley General Tributaria de los cuatro años siguientes al fin de la obra, salvo que se interrumpa la prescripción.

En este sentido, sería aconsejable que la ordenanza fiscal imponga el deber al sujeto pasivo de comunicar el fin de las obras (ORÓN MORATAL, 1995). En los casos en los que el sujeto deba solicitar el certificado de fin de obras o de habitabilidad, no sería necesaria esta previsión. Podría incluso considerarse que la obra —a efectos de preinscripción— solo finaliza con el certificado de fin de obras, como ya se ha apuntado. En todo caso, tal previsión en las ordenanzas es útil cuando no se requiera certificación alguna de la Administración a la finalización de las obras.

Ahora bien, en el supuesto en que la base de la liquidación provisional fuese superior al coste real y efectivo, la normativa del ICIO no otorga ningún medio específico para obligar a la Administración a una liquidación

que supusiera recuperación de parte de lo pagado. Ha de entenderse que el sujeto pasivo puede notificar a la Administración el fin de las obras y solicitar la devolución de ingresos.

El TSJ de Andalucía ha entendido que no puede hablarse de ingresos indebidos en el caso en que se obtenga la licencia y, posteriormente, se desista en la obra, ya que, en el momento del pago, éste era debido por obligación legal (Sentencia de 27 de octubre de 2003). El mismo argumento podría aplicarse al supuesto del párrafo anterior. Ahora bien, hemos de mostrarnos contrarios a esta argumentación. No ha nacido deuda tributaria, sino pago a cuenta de una deuda aún no nacida o, más bien, no terminada de configurar en sus elementos cuantitativos. Cuando se constata que la deuda no va a nacer, el pago a cuenta, jurídicamente correcto, ha de considerarse indebido. Como consecuencia, deberían devengarse los intereses de demora correspondientes. Parece, al menos, la justa contrapartida al esfuerzo de pagar adelantadamente al que se ve sometido el sujeto pasivo.

Caso distinto es aquél en el que sí se realiza la obra, pero con un coste menor al presupuestado. En ese caso, el pago a cuenta era superior al que resulta de la liquidación definitiva y el sujeto pasivo debe tener derecho a devolución de ingresos. En el caso del párrafo anterior, habría que recurrir a la devolución de ingresos indebidos. En el caso del presente párrafo, sería aplicable la normativa sobre devolución de ingresos debidos, esto es, solitud de devolución dimanante de declaración.

El hecho de que exista una liquidación provisional anterior a la conclusión del devengo provoca que se le pueda aplicar una normativa distinta a la que se aplique para la liquidación definitiva. Es el caso, por ejemplo, en que se apruebe la modificación de la ordenanza fiscal con posterioridad a la obtención de licencia, pero con anterioridad a la ejecución material de las obras (Sentencia TS de 10 de abril de 1997).

El art. 103.4 LHL permite gestionar el impuesto mediante autoliquidación. Alguna jurisprudencia entiende que puede ésta establecerse tanto para el momento de la liquidación provisional como para el de la definitiva, pero hemos de considerar que, en el caso de optar por la autoliquidación, se está variando enteramente el esquema a utilizar, de forma que se sustituye el ingreso buscado en la liquidación provisional por el realizado con la autoliquidación y la liquidación definitiva lo será como resultado de la comprobación bien sobre la autoliquidación inicial o bien sobre la posible autoliquidación complementaria que presente el sujeto pasivo al finalizar la obra en el caso de que se produzca una modificación en la base imponible del ICIO.

En el primer caso, la autoliquidación se entregará en el momento de obtener la licencia. Si iniciara las obras antes de la obtención de la licencia, por las peculiaridades del ICIO, hemos de entender que es ahí cuando sur-

ge el deber de presentar autoliquidación. Si lo realiza, el funcionario debería admitirla y comunicar al órgano competente la realización de obras sin licencia.

En el segundo caso, la autoliquidación debe presentarse desde el momento en que finalice la ejecución material de las obras. Esto solventaría el problema anterior planteado en supuestos en que el coste final fuese mayor que el previsto inicialmente.

En el caso de que el importe inicialmente autoliquidado resultase mayor que el coste real y efectivo de la obra, la autoliquidación complementaria que contemplase tal circunstancia reflejaría una cantidad a devolver, cuya devolución debería articularse trámite el art. 125 LGT.

Las capacidades de comprobación e inspección del ente local se limitan sólo al coste real y efectivo de la obra, por coherencia con la base imponible (Sentencia TS de 5 de marzo de 2004), con lo que no se puede comprobar por el Ayuntamiento los extremos que queden fuera, como es el hecho de que se haya cumplido con las obligaciones tributarias dimanantes del IVA. No obstante, no por ello se excluye el deber de colaboración entre Administraciones Públicas, en caso de que el ente local, de manera indirecta, obtenga indicios de que pueden estar incumplándose obligaciones tributarias de las que es acreedor otro ente público.

Las especialidades del ICIO provocan que, tanto al inicio como al fin de las obras deban entregarse documentos al Ayuntamiento que contienen información sobre el hecho imponible, aunque su finalidad no es el cumplimiento de la legalidad tributaria, sino de la urbanística. Por ello, la jurisprudencia ha excluido la consideración de esta documentación como declaración tributaria del sujeto pasivo (Sentencia TS de 22 de noviembre de 2002), con independencia de que puedan constituir medios de prueba.

En lo relativo a la gestión ha se señalarse la peculiar situación en la que se encuentra la Compañía Telefónica. Se suele indicar que se encuentra exenta de este impuesto (así como del resto de locales, a excepción del IBI), debido al régimen de la ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, que declara que dicha compañía no pagará los tributos locales, a excepción del IBI, mediante una compensación establecida en un porcentaje sobre los ingresos brutos de la compañía. A nuestro juicio, no se trata pues de una exención, sino de un modo peculiar de gestión del impuesto, ya que la deuda tributaria existe (no es no sujeción) y tiene el valor que le correspondería, pero se compensa por el porcentaje citado.

Debe comentarse, por último, la existencia de peculiaridades en la revisión administrativa y judicial del ICIO. En efecto, la unidad entre licencia de obra y devengo del ICIO provoca, de nuevo, que nos veamos abocados a dedicar unas líneas a especialidades del impuesto. Como impuesto local,

la revisión de las liquidaciones debe producirse por la vía establecida en el art. 14 del TRLRHL para la revisión administrativa.

La peculiaridad procede de que, en numerosas ocasiones, la litigiosidad del ICIO venga referida al carácter preceptivo de la licencia de obras (o documento sustitutivo). Cabe entonces preguntarse si debe existir una cierta prejudicialidad administrativa, esto es, si ha de reclamarse necesariamente la no oportunidad de la licencia de obras de manera separada a la impugnación referida al ICIO, ya que éste presenta el procedimiento de revisión especial que incluye la intervención de los tribunales económico-administrativos. Lo mismo ocurre con la tasa por licencia de obra. Ha de entenderse que no, pues la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha aceptado estudios sobre lo preceptivo de la licencia sólo referidos al ICIO y no a la tasa por licencias urbanísticas (Sentencia TS de 12 de marzo de 2004).

Es más, por una cuestión de cuantía, es posible que accedan al recurso de casación impugnaciones sobre ICIO, no admitiéndose la impugnación de la tasa por licencia de obra. Puede, entonces, recurrirse la liquidación del ICIO por no ser preceptiva la licencia sin recurrirse la tasa pagada por la licencia o recurrirse ambos conceptos.

Por lo demás, si hubiese sanción administrativa por el incumplimiento de solicitud de licencia (o presentación de declaración responsable o comunicación previa) y ésta no fuese recurrida o la pretensión de su recurso fuese negada en alzada, hemos de entender que la decisión de un tribunal económico-administrativo no puede afectar a esto. Distinto es si, impugnando las figuras tributarias, un tribunal entiende que no existía necesidad de licencia o documento sustitutivo, aunque con efectos limitados. Los argumentos de una sentencia podrán ser utilizados para impugnar la sanción, pero no podrá considerarse cosa juzgada si el fallo no declara la improcedencia de la licencia o documento sustitutivo.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ ARROYO, F.; *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, edit. Aranzadi, Pamplona, 1996.
- CALVO SALES, T.; *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, ed. La Ley, Madrid, 2007.
- CORS MEYA, F.X.; «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en FERREIRO LAPATZA, J.J.; *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, ed. Marcial Pons, Barcelona, 1993.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en Lasarte, J. (coord.); *Manual General de Derecho Financiero*. Tomo Cuarto. Sistema Tributario Autonómico y Local, ed. Comares, Granada, 1996.

- MARTÍN QUERALT, J. y GARCÍA MORENO, A.; «Impuestos Locales», en MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 3ª edic., Navarra, 2006.
- ORON MORATAL, G., «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial», en *Revista de Hacienda Local*, n.º 74, 1995.
- PAGES I GALTÉS, J.; *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Doctrina y jurisprudencia*, EINIA, Barcelona, 1993.
- PAGÈS I GALTÉS, J.; El ICIO y la licencia de obras: actividades inmobiliarias y tributos, ed. Tecnos, Madrid 1994.
- POVEDA BLANCO, F.; *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005.
- SIMÓN ACOSTA, E.; El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 57, septiembre-diciembre, 1989.
- SOLER ROCH, M^a. T.; «La tributación de las actividades ilícitas», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 85, 1995.