



TRABAJO FIN DE GRADO

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE
CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y
OBRAS**

Autor: Joaquín García González

Tutor: D. Fernando Fernández Marín

Grado en Gestión y Administración Pública

Facultad de Derecho

UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Convocatoria: septiembre 2017

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| 1. Introducción..... | 2 |
| 2. La Hacienda Local en relación al sistema comparado. | 3 |
| 3. Marco jurídico de implantación del ICIO. | 5 |
| 4. Naturaleza y elementos esenciales del ICIO. | 8 |
| 4.1 Momento de la comprobación y plazo de prescripción..... | 21 |
| 4.2 Procedimiento inspector..... | 24 |
| 5. Problemas de integración del ICIO. | 27 |
| 5.1. La Directiva de Servicios y su incidencia en el ICIO. | 27 |
| 5.2. Concurrencia con otras figuras tributarias..... | 31 |
| 5.2.1. Exigibilidad de licencia de obras o urbanística. | 32 |
| 5.2.2. La Tasa por Aprovechamiento del Dominio Público..... | 34 |
| 6. Conclusiones..... | 35 |
| 7. Bibliografía..... | 37 |
| 8. Anexos..... | 39 |

1. Introducción.

Siendo un impuesto local de carácter potestativo, carente de precedentes y que viene regulado en tan sólo cuatro artículos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -del 100 al 103-, la controversia que ha originado desde su creación ha sido muy grande, plasmándose en multitud de posturas doctrinales, contradictorias en muchos casos, sobre cualquier aspecto o elemento de esta figura impositiva.

Igualmente, no es menos extensa la doctrina jurisprudencial que en estos años ha respondido a dudas interpretativas que se han suscitado en relación a este impuesto, incluso con cambios de criterio doctrinal a lo largo de estos años por parte del Tribunal Supremo.

El trabajo que he decidido llevar a cabo ha consistido en un análisis pormenorizado, en la medida de lo posible, sobre los aspectos más importantes y controvertidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), valiéndome para ello de la innumerable doctrina, tanto administrativa como jurisprudencial, que existe en torno a este impuesto.

En los siguientes puntos, voy a analizar la naturaleza y los elementos esenciales del ICIO, así como su concurrencia con otras figuras impositivas que han llevado a autores a considerar que existía una incompatibilidad con algunas de ellas, haciendo especial hincapié en su relación con la licencia de obras. La similitud entre estas tasas y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es notoria, de ahí que se haya suscitado en numerosas ocasiones dudas sobre si por un mismo hecho existía doble imposición. Aunque, como veremos posteriormente, han sido resueltas por la doctrina jurisprudencial.

Igualmente, vamos a estudiar su marco jurídico y su encaje en el actual sistema impositivo español. Las reformas llevadas a cabo han mejorado la vaga e imprecisa redacción originaria de algunos preceptos del ICIO, como es el caso de la base imponible, recogida en el artículo 103.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y que desde el principio creó mucha controversia por su errático contenido. Las ulteriores modificaciones, como veremos, significó una mejora al respecto. aunque tal precepto sigue generando dudas.

También analizaremos la influencia que ha tenido sobre este impuesto la Directiva de Servicios 2006/123/CE, denominada Directiva Bolkestein. Gracias a esta Directiva, se aprobaron en España leyes con el objetivo de adaptar el sector servicios a la normativa europea y aunque dicha Directiva no se aplica a la fiscalidad, afecta como veremos a las figuras tributarias de la Administración Local.

Pero, en primer lugar, antes de centrarnos en el tema principal de este trabajo realizaremos una visión panorámica de la realidad financiera local de quince países de la Unión Europea, llevando a

cabo una breve comparativa sobre la situación de la hacienda local en los países más cercanos de nuestro entorno.

2. La Hacienda Local en relación al sistema comparado.

Analizaremos a continuación cómo tratan los principales países europeos su financiación local. Los quince países de la UE que se analizan presentan sistemas institucionales diversos: salvo Alemania, Austria y Bélgica que son estados federales, el resto son estados unitarios. Y a su vez, de estos últimos, España, Dinamarca, Finlandia, Suecia y Holanda tienen el poder político descentralizado a diferencia de los que no lo tienen: Francia, Grecia, Italia, Portugal, Irlanda, Luxemburgo y Reino Unido.

Además, de estos quince países, siete tienen reconocido un nivel de gobierno intermedio (regional) aunque salvo en los tres países federales y España, donde el poder político y competencial de ese nivel es importante, en el resto de países es muy débil. Y respecto al nivel local, de los quince países, once gozan de una doble administración: la municipal y la supramunicipal; y sólo Austria, Luxemburgo, Finlandia y Portugal cuentan tan sólo con el municipal.¹

Estos datos son significativos a la hora de valorar el peso de la administración local respecto del total de gastos e ingresos del conjunto de las administraciones. Así, el peso del gobierno local en los estados unitarios, es en general, mayor que en los federales donde incluimos a España. (Ver gráficos 1 y 2 en el apartado Anexos).

En cuanto al peso relativo de las distintas entidades locales, en los países cuya administración local presenta dos niveles, el municipal pesa más que el supramunicipal, con la excepción de Irlanda, donde los condados realizan el 66% del gasto local. (Ver gráfico 3 en el apartado Anexos).

Centrándonos en la estructura de los ingresos locales no financieros, la variación es sustancial entre los quince países analizados, dependiendo de cual sea su principal fuente de ingresos. Las tres grandes fuentes de recursos no financieros son los impuestos, las subvenciones y otros recursos como tasas, precios públicos, ingresos patrimoniales, etc. De esta forma, el peso relativo de ellos en la media de la UE-15 es del 37% respecto de los impuestos, del 43% de las subvenciones y del 20% del resto de ingresos. En relación a España, su estructura de ingresos se acerca a los valores de la media UE-15: impuestos 31%, subvenciones 45% y otros ingresos no financieros 24%. (Ver gráfico 4 en el apartado Anexos).

En función de la naturaleza de los impuestos se pueden distinguir cuatro modelos de imposición

¹ Vid. SUÁREZ PANDIELLO, J., «*La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro*», 2008, págs. 226 a 227.

local:² (Ver Cuadros 1 a 5 en el apartado Anexos)

- El de los países anglosajones, también llamado insular. En Irlanda y Reino Unido la única figura impositiva a nivel local que tienen es el impuesto sobre la propiedad inmueble.
- El de los países nórdicos (Dinamarca, Suecia y Finlandia). Su principal característica es que su tributación se centra en la imposición sobre la renta individual, con un gran peso respecto a otras imposiciones como la propiedad inmueble, con una importancia residual. Esta imposición sobre la renta se basa en un sistema donde se comparten las bases imponibles entre el gobierno central y el local, adoptando estos últimos la base imponible del impuesto central sobre la renta a la que se le aplica un tipo impositivo establecido libremente y siendo éste siempre proporcional.
- El de los países federales europeos. El modelo que siguen Alemania, Austria y Bélgica puede decirse que es una mezcla de los dos modelos anteriores, teniendo mucha importancia la imposición sobre la renta individual y sobre la propiedad inmueble; y de forma residual otras figuras según cada país. Como excepción, en Alemania tiene un peso relativo importante el impuesto que grava los beneficios reales de las actividades económicas. Indicar por último, que los gobiernos locales austriacos tienen participaciones en una gran parte de los impuestos federales.
- El de los países latinos: España, Portugal, Grecia, Italia y Francia. Estos países se caracterizan por tener muy diversificada su estructura impositiva, la poca importancia de la imposición sobre la renta individual y el peso significativo de las transferencias.

Por último, indicar que Holanda y Luxemburgo quedan fuera de esos modelos. Aunque Holanda basa principalmente su imposición en el impuesto sobre la propiedad inmueble con el 68% de los ingresos, no es el único a nivel local que tienen como pasa en el modelo insular. En Luxemburgo, por el contrario, el 92 % de la recaudación es a través de la imposición sobre las actividades económicas, aunque igualmente dispone de otras figuras impositivas.

Finalmente, en relación a los entes supramunicipales se debe señalar que en general gozan de ingresos impositivos en aquellos países donde existen estos gobiernos locales. Así, hay países con una sola figura impositiva: en Irlanda y Reino Unido la tienen sobre la propiedad inmueble, en Suecia y Dinamarca sobre la renta personal y en Holanda sobre un recargo sobre el impuesto de vehículos del gobierno central. Otros donde existe diversificación de impuestos: en Francia, Bélgica

² Vid. SUÁREZ PANDIELLO, J., «*La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro*», 2008, págs. 238 a 242.

e Italia incluyen desde impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, actividades económicas o circulación de vehículos hasta impuestos sobre la electricidad, residencia, solares o como en el caso de Francia un impuesto adicional sobre donaciones. Y por último, países donde en sus entes supramunicipales es escaso el peso de los impuestos: en Alemania y Grecia es inexistente la financiación impositiva y en el caso de España son muy poco significativos, destacando en estos países las subvenciones como fuente de financiación. Subvenciones que cumplen dos objetivos, el de suficiencia y el de nivelación fiscal, siendo en los países nórdicos y en Reino Unido donde este sistema de nivelación está más perfeccionado. Además, en algunos casos, junto a las subvenciones generales también existen las de carácter específico, cuya finalidad es la financiación de servicios concretos, como educación, etc.

3. Marco jurídico de implantación del ICIO.

El artículo 31 de la Constitución Española (CE) establece que *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*. Sobre esta base, el sistema tributario español está constituido por el conjunto de normas que regulan los distintos tributos que configuran el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por su parte, el artículo 137 del texto constitucional, inserto en su Título VIII, “De la organización territorial del Estado” determina que el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan, dotando a todos ellos de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Por lo tanto, los municipios son, según la CE, entes locales obligatorios, junto con las provincias y las Comunidades Autónomas, pudiendo coexistir con otros entes que se constituyan potestativamente, como las comarcas, las áreas metropolitanas, las mancomunidades de municipios y otras entidades de ámbito inferior al municipio. Además de su obligatoriedad, gozan de autonomía para gestionar los intereses que les sean propios.

Tras la promulgación de la CE, la regulación de las Haciendas Locales se realizó por primera vez en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), y en su desarrollo posterior por el Título VIII del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (TRRL). El sistema de recursos de las Haciendas Locales del TRRL diferenciaba entre recursos tributarios y no tributarios, clasificando los primeros en impuestos, tasas y contribuciones

especiales. Además, contempla las participaciones en tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas y los recargos en tributos estatales.

Posteriormente se promulgó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), que diseñó un sistema de financiación sustentado sobre los recursos tributarios y la participación de los municipios y provincias en los ingresos del Estado, que resultó insuficiente al no poder dotar a las arcas municipales de la financiación que precisaban, pero constituyó el origen del actual sistema financiero municipal.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) fue establecido por la LRHL constituyendo una verdadera novedad dentro del sistema impositivo local como parte de un nuevo modelo de financiación local que la Ley propugnaba.

Desde un punto de vista estrictamente teórico y técnico, el ICIO es el único Impuesto auténticamente “nuevo” en el sistema instaurado por la LRHL, pero está claro que en el origen del impuesto se encuentra una figura tributaria distinta y de hondo arraigo en las fuentes de recaudación de las haciendas locales, la llamada Tasa por Licencia de Obras. Y así ha sido destacado por la jurisprudencia y la doctrina³.

Se ha dicho que en el origen de la creación de este nuevo impuesto *«se hallaba la idea de allegar recursos a las entidades locales sin violentar, como en no pocas ocasiones se hacía, las normas legales en materia de cuantía de las tasas (no superación del coste del servicio) por el otorgamiento de licencias»* (STSJ de Cataluña de 6 de junio de 1997). Y en este sentido, la definición legal de las tasas *«ha permitido a los ayuntamientos actuar en fraude de ley al crear y regular tasas, particularmente tasas por concesión de licencias, en las que, configurando como hecho imponible el acto de otorgamiento de la licencia, se han establecido, bajo la apariencia legal de tasas, muchos tributos que debían haber sido calificados como impuestos, y que de tasas solo tenían el hecho imponible, pues las cuotas tributarias no guardaban la relación necesaria con el coste del servicio»*⁴.

Al respecto, tal como señala la doctrina, la justificación de la creación de este impuesto se encontraba en la cuantificación desproporcionada que gran parte de los Ayuntamientos hicieron de la Tasa por Licencia Urbanística. La cuota de esta tasa se fijaba en un tanto por ciento, en ocasiones

³ Al respecto vid. ARAGONÉS BELTRÁN, E., *«Las repercusiones tributarias de la Directiva de servicios en el ámbito local»*, Cuadernos de Derecho Local núm. 23, Fundación Democracia y Gobierno Local, Junio 2010.

⁴ SIMÓN ACOSTA, E. *«El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras»*, Revista de Hacienda Autonómica y Local núm. 57, septiembre-diciembre 1989, págs. 355-356.

progresivo, en función del presupuesto de ejecución de las obras, no guardando relación real entre la cuantía y el coste de los servicios prestados por la Administración municipal responsable de otorgar las licencias correspondientes⁵.

Lo que se pretendía con la creación del ICIO era, por un lado, cuantificar la tasa por concesión de la licencia de obras aprovechando la práctica local de aplicar un porcentaje del coste presupuestado de las obras, evitando incrementar la presión impositiva; y por otro, creando un impuesto para «evitar el irregular comportamiento municipal que suponía exigir el pago de esa tasa por encima de lo que suponía el coste del servicio»,⁶ reconduciendo la tasa por concesión de licencia de obras a su verdadera naturaleza.

Posteriormente, la LRHL fue profundamente reformada por la Ley 51/2002 de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, Reguladora de la Haciendas Locales, destacando varios aspectos:

- Estableció un modelo estable de financiación local que no fuese sometido a profundas revisiones cada cinco años.
- Reformó en su integridad el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), regulando su gestión a través de la Ley 48/2002, del Catastro Inmobiliario, hoy Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, en vez de la Ley de Haciendas Locales.
- Estableció amplias exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), y la cantidad de supuestos es tal que ha pasado a ser una fuente de financiación secundaria
- Incorporó múltiples exenciones potestativas y de esta forma reforzó las potestades de las Entidades Locales para la concesión de beneficios fiscales en los tributos locales.
- Habilitó al Gobierno para la elaboración de un Texto Refundido sobre Haciendas Locales.

En ejecución de dicho mandato, se aprobó el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), texto que supuso la refundición de la Ley 51/2002 y de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

⁵ Vid. GOTA LOSADA, A., Manuales de formación continuada. Consejo General del Poder Judicial núm. 8, 2000, págs. 401-499.

⁶ Sentencia del TSJA de 12 de julio de 1993.

El TRLRHL vino a racionalizar y modernizar la estructura de los tributos locales, estructurando los distintos impuestos por materias y simplificando los procedimientos de gestión, fijando el siguiente marco impositivo:

1º.- Impuestos de exacción obligatoria:

- a) El Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).
- b) El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- c) El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

2º.- Impuestos Potestativos:

- a) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), que grava la capacidad económica que se pone de manifiesto cuando se realiza una obra, instalación o construcción.
- b) Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- c) Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en la modalidad de los cotos de caza y de pesca .

Al margen de la nueva regulación del sistema impositivo propio, el TRLRHL también llevó a cabo dos cosas importantes: racionalizó la larga lista de tasas y contribuciones especiales que hasta ese momento se encontraba dispersa y diseñó una nueva regulación en cuanto a la participación de los entes locales en los tributos del Estado⁷.

4. Naturaleza y elementos esenciales del ICIO.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un impuesto creado a partir de la tasa por licencia de obras y es por ello que conserva algunos elementos esenciales de aquélla. Pero esto, a su vez, ha suscitado como tendremos ocasión de ver en este trabajo, numerosas críticas, problemas en su aplicación e, incluso, dudas en la identificación de alguno de sus elementos esenciales.

En cuanto a la capacidad económica gravada por el ICIO, hubo mucha controversia en los primeros años de aplicación del impuesto y surgieron diferentes tesis. Así, Simón Acosta sostuvo que «*se trata de un impuesto sobre el ejercicio de una actividad económica: la actividad de construcción*»⁸. Por su parte, Cors Meya afirmaba que «*el ICIO no presenta ninguna capacidad económica especial que justifique su articulación*»⁹. Por último, Agulló Agüero sostenía que «*el ICIO es un impuesto*

⁷ Vid. GARCÍA MORENO, A., «*Impuestos Locales*», Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, Enero de 2015.

⁸ SIMÓN ACOSTA, E., «*El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», cit., pág. 359.

⁹ CORS MEYA, X., «*Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», en AA.VV. «*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*», dir. FERREIRO LAPATZA, J.J., Ed. Marcial Pons/Diputació de Barcelona, Barcelona

sobre la riqueza urbana, concretamente sobre las construcciones, entendidas en sentido amplio, y no sobre la actividad de la construcción»¹⁰.

Entiendo, que la manifestación de capacidad económica que se somete a gravamen es la puesta de manifiesto al asumir el gasto derivado de la realización de construcciones, instalaciones y obras.¹¹

Además, encajaría con la estructura del impuesto y con la configuración de los elementos esenciales del mismo, como la base imponible que está constituida por el coste real y efectivo de las obras realizadas o el sujeto pasivo contribuyente que es el dueño de la obra.

En cuanto a las características de su naturaleza jurídica -y aunque algunas de ellas se van a analizar de nuevo en otro apartado por su relevancia en cuanto a la concurrencia con otras figuras impositivas-, decir que las principales notas que caracterizan a este un impuesto son:

- **Es indirecto.** Su propia definición legislativa como tal ha servido para provocar equívocos en la doctrina¹² y jurisprudencia¹³. Pero, entendemos que es un impuesto indirecto porque somete a gravamen una manifestación indirecta de capacidad económica, como es el gasto.
- **Instantáneo.** Como afirma Marín-Barnuevo Fabo «el hecho imponible de este impuesto no se realiza de forma reiterada o continuada en el tiempo y, por tanto, no debe fragmentarse el lapso de realización en períodos impositivos para configurar obligaciones tributarias autónomas»¹⁴. Aunque se trata de una instantaneidad muy

1993, cit., pág. 836.

¹⁰ AGULLÓ AGÜERO, A., «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», cit., pág. 48.

¹¹ Esta es la línea que siguen autores como MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «El ICIO. Teoría y práctica...», cit., págs. 31 y ss.; y GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La tasa por licencia de obra y el ICIO en los puertos», Canarias Fiscal, núm. 12, Noviembre del 2000, cit., pág. 9.

¹² Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «El Impuesto sobre Construcciones...», cit., pág. 31; y ARAGONÉS BELTRÁN, E., «Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones», Gaceta Fiscal núm.101, 1992, pág. 168, donde se afirma que con la calificación de impuesto indirecto «se ha querido destacar que la cuota del impuesto es un coste más de la propia construcción, instalación u obra, deduciéndose que esta incidencia material o efectiva permite la clasificación como impuesto indirecto, aunque la cuestión es polémica desde el punto de vista doctrinal».

¹³ Vid. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 13 de septiembre de 1996, en la que se afirma «que nos encontramos ante un impuesto indirecto, es decir, ante un impuesto cuya cuota es susceptible de ser trasladada por el sujeto pasivo a una tercera persona ajena a la relación jurídico-tributaria, y que por tanto este impuesto no grava la aplicación de una renta o el patrimonio en la adquisición de una construcción, instalación u obra».

¹⁴ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «Naturaleza y características esenciales del Impuesto sobre Construcciones,

particular porque en el hecho imponible del ICIO su realización se suele prolongar en el tiempo e incluso más allá de lo que se considera un período impositivo.

El hecho imponible se realiza normalmente durante varios meses y esto puede constituir un problema en cuanto a su correcta calificación e identificación de sus elementos. Así, se ha advertido este problema incluso en la jurisprudencia, pues mientras el Tribunal Supremo ha sostenido que «el ICIO no es un impuesto instantáneo -su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que media entre el comienzo de la obra y el momento de su terminación, conforme lo evidencia la previsión del art. 104.2 de la Ley»¹⁵, otros Tribunales han considerado que es instantáneo basándose en la inexistencia de período impositivo¹⁶.

- **De cuota variable.** En cuanto la ley ha vinculado a la realización de su hecho imponible «una consecuencia jurídica indeterminada en su cuantía, pero ofreciendo a cambio el criterio de determinabilidad. Criterio que está constituido por dos elementos: base y tipo de gravamen»¹⁷.
- **Objetivo.** Pues las circunstancias personales del sujeto pasivo no se tienen en cuenta a la hora de la cuantificación de la obligación tributaria. La doctrina en este apartado suele ser unánime pero hay alguna voz discordante al respecto, como la de Álvarez Arroyo¹⁸.
- **Real.** Estamos ante un impuesto de naturaleza real y no personal, pues su hecho imponible se concibe sin referencia a una determinada persona.
- **Y sin olvidar su carácter potestativo.** Establecido este criterio con la idea de

Instalaciones y Obras», cit., pág. 5.

¹⁵ Al respecto vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2005, 27 de septiembre de 1999, 21 de mayo de 1998 y 16 de marzo de 1998.

¹⁶ Así las sentencias del TSJ de Cantabria de 17 de enero de 1992, y del TSJ de Valencia de 19 de diciembre de 1995.

¹⁷ Definición ofrecida por RAMALLO MASSANET, J., «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», en REDF núm. 20, Octubre/Diciembre 1978, pág. 609.

¹⁸ ÁLVAREZ ARROYO, F., «El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 29, al respecto afirma que: «en muchas ocasiones la realización de una obra no supone en quien la realiza la posesión de una riqueza, ya que lo más habitual es recurrir al capital ajeno para financiar tales actividades. Pero es que, aun cuando se disponga de riqueza suficiente, el ICIO no está teniendo en cuenta para nada las circunstancias personales del sujeto pasivo, mucho menos las familiares, motivado esto quizás por la calificación de indirecto hecha en la propia LRHL»

fortalecer la autonomía tributaria local ha generado algunas críticas doctrinales¹⁹. Aunque podemos señalar que la distinción entre obligatorios y potestativos ha pasado inadvertida por la mayoría de contribuyentes, pues la mayoría de los ayuntamientos de más de 10.000 habitantes ha decidido establecer y exigir el ICIO.

En cuanto al análisis de sus elementos esenciales, podemos destacar lo siguiente:

- **El hecho imponible.**

El apartado primero del artículo 100 TRLRHL establece que «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, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición». De este apartado se denota que para la realización del hecho imponible es necesario la concurrencia de un elemento de hecho como es la realización de una construcción, instalación u obra; y un elemento jurídico: la exigencia de licencia para la realización de dicha obra.

Que se haya delimitado el hecho imponible por referencia a las obras que precisan licencia ha supuesto al respecto, opiniones críticas por parte de la doctrina. Así, según Simón Acosta, «*hay que cuestionar la razón por la que se mantiene la exigencia de licencia municipal para las obras gravadas, pues si bien ello tiene su lógica en el caso de exigencia de tasas (por ser ésta la actividad administrativa de concesión de licencia la que determina la exigibilidad del tributo), carece de sentido en el caso de un impuesto, donde los puntos de conexión son la territorialidad y personalidad, por lo que la mención de la licencia era algo innecesario*»²⁰.

Igualmente, Marín-Barnuevo Fabo entiende que la configuración del hecho imponible no es correcta²¹: «analizados los supuestos de obras no sujetas por no necesitar licencia, descubrimos que casi todos ellos reflejan una capacidad económica similar a la gravada en las obras con licencia; sin que existan otras circunstancias que justifiquen esa desigualdad de trato. Por tanto, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el significado y alcance del principio de igualdad

¹⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «*Ley reguladora de las Haciendas Locales*», Revista de Hacienda Autonómica y Local, núm. 55-56, 1989, pág. 117 y ss., critica que «*la decisión sobre la exacción del impuesto quede al arbitrio de la decisión de los Ayuntamientos, pese a que los elementos esenciales del tributo deben quedar regulados por ley*».

²⁰ SIMÓN ACOSTA, E., «*El Impuesto sobre Construcciones...*», cit., pág. 362.

²¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «*El hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», Estudios y Comentarios Legislativos, Aranzadi, Junio de 2010, pág. 1.

tributaria (especialmente la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril), la conclusión alcanzada es que la regulación del hecho imponible del ICIO, en tanto sólo somete a gravamen las obras necesitadas de licencia y con ello genera una desigualdad carente de justificación, es contraria a los principios constitucionales de justicia tributaria».

Entre los elementos que definen el hecho imponible, la realización de construcciones, instalaciones y obras, plantea pocos problemas de identificación y parecen tener un significado independiente, aunque la pretensión del legislador fue, a mi parecer, la de aglutinar bajo esa denominación una serie de actividades similares. Eso es lo que parece desprenderse de la interpretación sistemática de la Ley y de la jurisprudencia²².

Es por ello que se han planteado pocos conflictos de interpretación sobre las actividades que jurídicamente merecen dicha calificación. Quizás, el de más relevancia se suscitó en relación con la posibilidad de atribuir esa calificación a las actividades extractivas de mineral a cielo abierto, pero el rechazo fue unánime primero por los Tribunales Superiores de Justicia y posteriormente por el Tribunal Supremo²³.

Aunque luego analizaremos con detalle en otro punto la controversia suscitada por la compatibilidad entre este impuesto y la tasa por licencia de obras, el hecho imponible del ICIO se delimita, como hemos comentado anteriormente, por referencia a las obras que precisan de licencia

²² Al respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 17 de enero de 1992 afirma que «una interpretación gramatical y también sistemática del precepto nos conduce, a pesar de la distinción que la Ley establece entre construcciones, instalaciones y obras, a hacer homogéneos entre sí los tres términos. Si no son sinónimos, pues ello constituiría una imperfección técnica perturbadora, es posible atribuir a la expresión 'obra' una acepción estricta, excluyente de las de 'construcción' e 'instalación' y a la vez, partícipe de unas características comunes con ambas».

²³ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1999 el Fundamento Jurídico fue el siguiente: «Se requiere que la licencia se refiera precisamente a la realización "de cualquier construcción, instalación y obra", locución a la que no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación en el mismo de alguna 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, que es, precisamente, una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él». (...) la Ordenanza reguladora del ICIO aprobada por el Ayuntamiento... pone de manifiesto la desnaturalización del tributo que respecto a las explotaciones mineras ha realizado dicha Corporación, pues para fijar la base se atiende únicamente al coste de los movimientos de terreno, medidos por tonelada, necesarios para la extracción del mineral, según el plazo anual de labores, esto es, se atiende a la pura actividad extractiva, convirtiendo en la práctica este tributo en un impuesto periódico sobre la actividad económica minera, sin otro apoyo que el que ésta, por su propia naturaleza, requiere la realización de movimientos de tierra».

de obras o urbanística, de tal modo que no quedan sujetas al Impuesto aquellas otras cuya realización no exige licencia. Y de la norma se da a entender que parece diferenciar entre la licencia de obras y la licencia urbanística, habiendo originado confusiones doctrinales y jurisprudenciales tal distinción.

Al respecto, hay que entender que esa diferenciación carece de relevancia en la actualidad, pues el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana aprobado en 1992²⁴ al que se remite, el posterior Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008 (TRLR) que deroga el anterior²⁵ y las distintas leyes autonómicas sobre la materia, aunque utilizan expresiones diversas aluden a la misma realidad, y no parece que exista una diversidad de significados.

La verdad es que son muy pocos los supuestos de construcciones, instalaciones y obras que no estén sujetos al ICIO al no precisar licencia. Cabe citar los siguientes:

- **Proyectos de urbanización.**

La no sujeción al ICIO es, probablemente, una de las cuestiones más controvertidas que se han suscitado en la aplicación de este Impuesto. La dificultad para encontrar un fundamento jurídico a la no tributación es el motivo principal de la controversia, pues se trata de unas obras que, evidentemente, manifiestan una capacidad económica idéntica a otras obras para las que sí se exige licencia de obras o urbanística.

Es de destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2004, donde afirma que los proyectos de urbanización son *«proyectos de obras, cuya finalidad es llevar a la práctica las determinaciones que el Plan correspondiente prevé en cuanto a las obras de Urbanización sin que puedan contener determinaciones sobre ordenación ni régimen del suelo y de la edificación pero sí «deberán detallar y programar las obras que correspondan con la precisión necesaria para que puedan ser ejecutadas por técnico distinto del autor del proyecto», especificándose en el art. 67.1 del Reglamento del Planeamiento como obras de urbanización «las de vialidad, abastecimiento de aguas, alcantarillado, energía eléctrica, alumbrado público, jardinería, y otras análogas».*

Por tanto, a efectos de su sujeción al ICIO, las actuaciones que se desarrollan en cumplimiento de lo contenido en los proyectos de urbanización no precisan licencia municipal, de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del Suelo y la correspondiente normativa autonómica. Porque en estos

²⁴ Aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio; y declarada parcialmente inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997 de 20 de marzo de 1997.

²⁵ Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo.

supuestos *«la actividad urbanística está sometida a un régimen procedimental especial, con mayores garantías que el de la licencia, tanto por la publicidad del mismo, como por la exigencia de aprobación definitiva por un órgano supramunicipal»*²⁶.

Por todo ello, se determina la inexigibilidad de licencia y la inmediata no sujeción al ICIO que, salvo algún pronunciamiento judicial aislado²⁷, ha sido declarada por la mayoría de los TSJ y por una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo.

- Obras de ordenación del territorio, de urgencia o excepcional interés público.

Las obras realizadas por Administraciones Públicas tampoco precisan licencia de obras si cumplen dos requisitos: que tengan la consideración de urgencia o excepcional interés público y que se siga el procedimiento del artículo 244 TRLS. En caso de que las leyes autonómicas que regulan la materia hayan previsto un procedimiento especial equivalente al estatal, y no fuera preceptiva la licencia municipal de obras, sería necesario cumplir para ello las condiciones contenidas en dicho procedimiento de forma estricta.

Como afirma Marín-Barnuevo Fabo *«la inexigibilidad de licencia en estos supuestos está motivada en la necesidad de evitar que el ejercicio de las potestades de policía urbanística conferidas a los Ayuntamientos pudiera suponer un obstáculo a la realización de las obras de gran trascendencia para la sociedad. Pero esa legítima finalidad del régimen especial de las obras de interés público conlleva, a su vez, una no sujeción al ICIO difícil de justificar en términos de justicia tributaria»*²⁸.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2000 enumera varios supuestos de obras en las que se ha aplicado el régimen especial previsto para las obras de interés general: obras ejecutadas en el mar, obras de construcción o reparación de autopistas, obras de construcción de un puerto deportivo, obras en el aeropuerto, obras en una autovía y construcción de una carretera en suelo no urbano.

En todo caso, indicar que sí sería exigible la licencia municipal en el caso de obras realizadas en terreno urbano, afirmando sobre ello el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de octubre de 1998 que *«si las grandes obras inciden sobre lo que es competencia clara de los ayuntamientos, por*

²⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, J., *«Licencias de Urbanismo»*, Ed. Publicaciones Abellá, Madrid 1978, pág. 76.

²⁷ Vid. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 20 de marzo de 1995, así como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de junio de 1995.

²⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *«El hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras»*, Estudios y Comentarios Legislativos, Aranzadi, Junio de 2010, pág. 7.

realizarse sobre terreno urbano, y afectan directamente a los propios pueblos o ciudades, es necesario obtener licencia municipal». Por tanto, para que no resulte exigible licencia y se produzca la no sujeción al ICIO es necesario que se trate de obras de interés público o de ordenación del territorio realizadas en zona no urbana.

Además de estos dos supuestos analizados podemos señalar brevemente otros que tampoco precisan de licencia: obras realizadas en ejecución de un pliego de condiciones del propio Ayuntamiento, obras de preparación del terreno, obras realizadas por orden de ejecución y obras en aeropuertos y zonas anexas.

Por último, en cuanto a la configuración del hecho imponible es preciso comentar una cuestión interesante y controvertida que deriva de la afirmación final de que el impuesto será exigible «se haya obtenido o no dicha licencia» (art. 100 TRLRHL). De acuerdo con ello, el hecho de que no se hubiera obtenido la licencia, ya sea por no solicitarse o por ser denegada, parece no importar a efectos de que surjan las obligaciones tributarias que van asociadas al hecho imponible.

Al respecto, sostiene Marín-Barnuevo Fabo que *«de ser cierta esta afirmación, habría que concluir que el tributo se devenga también con ocasión de la realización de obras ilegales, pues el hecho imponible quedaría definido por la concurrencia exclusiva de los elementos anteriormente reseñados: la realización de construcciones, instalaciones u obras, y la exigibilidad de una licencia urbanística o de obras para su realización cuya expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición»*²⁹.

Por tanto, la clave está en determinar si es viable que las actividades ilícitas se sometan a gravamen, pero teniendo en cuenta que en materia urbanística, el descubrimiento de obras ilegales tiene entre las consecuencias jurídicas la demolición de lo edificado. Es por ello, que un sector importante de la doctrina opina que dicha medida supondría la deslegitimación del gravamen al desaparecer la capacidad económica.

En relación a ello, debe ser destacada la opinión de Simón Acosta, quien afirma que «el ordenamiento no consiente los efectos de una obra clandestina no merecedora de licencia. De ahí que no deba gravarse nunca la realización de esas obras. Todo lo más, podría gravarse la realización de una obra clandestina para la que ya no sea necesario el otorgamiento de licencia por haber transcurrido el plazo previsto para consolidar el derecho del propietario. Salvo en el caso que acabamos de citar, el gravamen de las obras ilegales produce el curioso resultado, posiblemente

²⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «El hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», Estudios y Comentarios Legislativos, Aranzadi, Junio de 2010, pág. 16.

contrario a los principios constitucionales tributarios, de que a una persona a la que se le obliga a destruir lo edificado se le somete a impuesto por edificar y, además, por la demolición»³⁰.

Pero, también existen voces contrarias a esa argumentación dentro de la doctrina, afirmando que es necesario diferenciar entre lo que se establece en la ley y lo que sería mejor que se estableciera, respecto del gravamen de este tipo de obras. Consideran estos autores que no quedar sometidas a gravamen porque se han realizado sin licencia cuando era preceptiva, constituiría una violación del principio de capacidad económica³¹.

Por todo ello, y siguiendo la línea doctrinal anterior, entiendo que esta clase de obras deben estar sometidas a gravamen.

- **La base imponible.**

Podríamos decir que era sumamente imprecisa y vaga la redacción originaria del artículo 103.1 de la LRHL, cuando señalaba que la base imponible del ICIO estaba constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. En la actualidad, con la modificación de este precepto por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social se ha mejorado al respecto, al indicar que la base *«está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forman parte, en ningún caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras»*.

Pero esta nueva definición sigue generando dudas en cuanto al contenido y alcance de este precepto, y dos son las tesis que actualmente existen al respecto. Por un lado, la defendida por las Corporaciones Locales que entienden que coste real y efectivo equivale a coste total, excluyéndose tan sólo el importe del IVA³²; y por otro, los que afirman que la expresión contenida en el artículo 103.1 de la LRHL no puede entenderse referida a la noción de coste total, y por tanto, se debe excluir una serie de partidas a la hora de conformar la base imponible de este impuesto, entre las

³⁰ SIMÓN ACOSTA, E., *«El Impuesto sobre Construcciones ...»*, cit., pág. 365.

³¹ Así lo afirma FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *«El Impuesto sobre Construcciones...»*, cit., pág. 44.

³² Esta tesis fue seguida también, por ejemplo, por las Sentencias del TSJ de Castilla y León de 18 de julio de 1994 y de 1 de septiembre de 1994, en las que se declaró que *«la base imponible del ICIO comprende la totalidad del desembolso efectuado por el dueño de la obra, incluyéndose, por tanto, el presupuesto de ejecución material, los gastos generales, el beneficio industrial y los honorarios de los facultativos, por lo que, en puridad, la única partida que debía excluirse eran los desembolsos de orden tributario, para así evitar la doble imposición»*.

cuales estarían: el importe de los honorarios de arquitectos y aparejadores, el beneficio industrial, las cantidades satisfechas por los estudios de seguridad e higiene, los gastos generales o el importe al que ascienda el conjunto de enseres, maquinarias y servicios que se ubiquen en una instalación u obra.

El Tribunal Supremo rechazó muy pronto la primera tesis en su Sentencia de 1 de febrero de 1994 donde declaró lo siguiente: *«El artículo 103.1 LRHL establece que la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción , instalación y obra pero no determina [...] el importe concreto de las partidas que han de integrar ese coste. El recurrente acude al sentido gramatical de la palabra coste y entiende que coste real y efectivo de la construcción , instalación u obra no puede ser sino el conjunto de desembolsos que para el dueño de aquéllas implique su realización entre los que se incluyen los referidos honorarios profesionales y denuncia la inaplicación del concepto de base imponible a que responde el artículo 104.1 de la LRHL que, a su juicio, confirmaría su punto de vista sobre esta cuestión. Sin embargo, aunque el criterio de interpretación gramatical del artículo 103.1 de la LRHL ofrezca sustento a la tesis del recurrente, ésta ha de desecharse si se profundiza en la hermenéutica del precepto y se conjuga con lo que dispone el citado artículo 104 de la LRHL que cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra».*

Esta doctrina se ha venido reiterando posteriormente por el Tribunal Supremo en diferentes ocasiones -Sentencias de 26 de mayo de 1994 o de 29 de junio de 1994 entre otras- y algunos TSJ, como el de Castilla y León, modificó su línea doctrinal hasta ese momento contraria³³.

Por todo ello, podemos concluir que siguiendo la segunda de las tesis, en la base imponible del ICIO no deben incluirse las partidas antes referidas.

- **Cuota tributaria y tipo de gravamen.**

La cuota del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Y ese tipo de gravamen a aplicar será el que cada Ayuntamiento haya establecido, pero sin que pueda exceder del 4 por 100.

Es frecuente que los Ayuntamientos, en sus correspondientes Ordenanzas Fiscales, establezcan

³³ Vid. su Sentencia de 10 de marzo de 1995.

diversos tipos de gravamen en función de la base imponible, mediante escalas progresivas, en función de la clase de actividad gravada, etc. Indicar que no existe jurisprudencia firme del Tribunal Supremo sobre la legalidad de esta práctica.

En el apartado de Anexos se han incluido, a título meramente informativo, los cuadros 6 a 8 comparativos sobre los distintos tipos impositivos establecidos en municipios según distintos criterios.

- **Los sujetos pasivos. La figura del sustituto.**

El artículo 101 TRLRHL regula los sujetos pasivos, contribuyentes y sustitutos, del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras. Se trata de elementos esenciales de la obligación tributaria fijados legalmente y por tanto, como expresamente dispone el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares.

La forma en que está configurado el hecho imponible del ICIO y el establecimiento de diversas obligaciones tributarias para los contribuyentes y sustitutos, existiendo relaciones económicas de naturaleza pública y privada entre ellos, generan no pocas dudas sobre los derechos y obligaciones de cada uno.

El artículo 101.1 TRLRHL establece que son sujetos pasivos de este impuesto *«a título de contribuyente, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. A los efectos previstos en el párrafo anterior, tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización»*.

La regulación que actualmente está en vigor y que vino a corregir los graves defectos de técnica legislativa de la anterior redacción y ya denunciados por la doctrina, es consecuencia de la modificación llevada a cabo por la Ley 51/2002. En diversas sentencias del Tribunal Supremo se afirma que *«dueño de la obra quiere hacer referencia a la persona que la promueve y realiza, por sí o por tercero, asumiendo la obligación de sufragarla a su costa, quedando beneficiada, de momento, por la acción promotora y constructora (siendo, por tanto, inoperante, caso de no coincidir, la calidad de propietario del inmueble al que se incorpora la obra realizada»*³⁴. Pero hay que diferenciar entre la persona que ejecuta materialmente las obras de la condición de

³⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2004.

contribuyente. Y así mismo, se debe diferenciar de la persona que ostenta la propiedad del terreno sobre el que se realizan dichas obras, pues uno y otro derecho pueden recaer sobre personas distintas. Son muchas las sentencias que se han manifestado en esa línea, afirmando que *«la cualidad del Ayuntamiento de propietario del terreno donde se realiza la obra no tiene trascendencia alguna a estos efectos porque según el art. 102.1 LRHL es contribuyente quien ostente la condición de dueño de la obra sea o no propietario del inmueble donde se realicen las construcciones, instalaciones y obras, y esa condición corresponde a quien asume los gastos que su ejecución comporta»*³⁵.

En cuanto a la figura del sustituto, el artículo 101.2 TRLRHL establece que *«en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha»*.

Siguiendo la línea de Marín-Barnuevo Fabo³⁶ la finalidad de *«facilitar la gestión y aplicación del impuesto»* es lo que ha llevado a establecer un doble presupuesto para la figura del sustituto. Por un lado, el solicitante de la licencia de obras se presenta ante la Administración en nombre propio, reconociendo su interés en la obtención de la licencia con el fin de realizar una obra e indicando a efectos de notificaciones un domicilio para recibir una contestación. De esta forma, se ha iniciado una relación jurídica urbanística a la que se le une otra, ésta de naturaleza tributaria, que deriva de la realización del hecho imponible del ICIO.

Por otro lado, quien realiza materialmente las construcciones, instalaciones y obras será, en la mayoría de los casos, a quien se dirija en primer lugar la Administración en el supuesto de que descubriera la realización de dichas obras y no se hubiera solicitado la preceptiva licencia. Lo que también demuestra la idoneidad de esta persona para ser sujeto pasivo del impuesto al ser considerado sustituto.

Con el fin de facilitar la gestión del tributo, se impone al solicitante de la licencia o al realizador de las obras, el deber de asumir el cumplimiento de todas las prestaciones y obligaciones, tanto

³⁵ Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1994 y 13 de marzo de 1995.

³⁶ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (I)», Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas). Los tributos locales, Junio de 2010, pág. 3; y en este mismo sentido se pronuncia AGULLÓ AGÜERO, A., «Impuesto sobre Construcciones...» , cit., pág. 48; y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El sustituto en los tributos locales» , en Revista de Hacienda Local, núm. 76, 1996, pág. 48.

formales como materiales, que integran la relación tributaria derivada del hecho imponible. Pero si el contribuyente es además la persona que realiza materialmente la construcción, instalación u obra, de acuerdo con el 101.2 TRLRHL la regla de la sustitución en aplicación directa no se aplicaría.

El sustituto, además de asumir una serie de deberes, también ostenta una serie de derechos entre los se pueden citar: el derecho a ser considerado parte en el procedimiento y a ser resarcido del pago del impuesto del contribuyente³⁷.

- **No sujeción y exenciones en el ICIO.**

Dejando claro que el hecho imponible de este impuesto está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, la ausencia de cualquiera de estos requisitos determina que no se entienda realizado el hecho imponible, de tal forma, que esa obra quede no sujeta al ICIO. Por tanto, lo que interesa saber es si la construcción es o no una actividad puramente urbanística para la necesaria obtención de la licencia de obras en caso afirmativo o, por el contrario, no procedería la exacción del ICIO.

De acuerdo con la normativa, son operaciones exentas, con carácter general, toda construcción, instalación u obra, destinada directamente a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, tanto si es para inversión como para conservación, en el caso de que los propietarios sean el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales. E independientemente de que la gestión la lleve a cabo un Organismo Autónomo.

También, gracias a la nueva redacción del art. 104 por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se estableció una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen su declaración. Así, se ha establecido la exención

³⁷ Las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1999 y 18 de febrero de 2000, que consideran que el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la sustitución son idénticos, consideran que es quizás por ese motivo «por lo que no regula la ley ni la repercusión de la carga tributaria soportada por el sustituto sobre el contribuyente -titular, sin embargo, de la capacidad económica justificativa de la imposición- ni ningún otro procedimiento para que lleguen a este último las consecuencias del gravamen, pudiendo quedar, por tanto, la cuestión sometida, en principio, y en su caso, a los pactos y relaciones entre los interesados» .

con determinados eventos culturales y deportivos.

Además, muchos TSJ estaban reconociendo para las empresas suministradoras de servicios -eléctricas-, la posibilidad de sustituir las deudas tributarias de éste tributo por una compensación proporcional al volumen de su facturación, como venía sucediendo con Telefónica. Pero el TS se ha decantado por exigir ambas exacciones.

Por último, señalar una cuestión polémica como es la posibilidad en virtud del Concordato con la Santa Sede -y reconocido por la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001-, que construcciones, instalaciones y las obras de la Iglesia Católica resulten exentas.

Y sobre ello, hay que mencionar una muy reciente sentencia por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se trata de la Sentencia de 27 de junio de 2017³⁸ referente a la exención en el ICIO en favor de los inmuebles de la Iglesia Católica. En ella, el Tribunal ha resuelto en el sentido de que no se puede aplicar la exención fiscal de este impuesto por las obras realizadas en un inmueble destinado a actividades de carácter económico que no tienen nada que ver con la finalidad estrictamente religiosa. Y por tanto, esa exención pudiera comprenderse en el ámbito de la prohibición del art. 107.1 TFUE, aunque corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente de la cuestión la naturaleza de tales actividades.

Al margen del análisis de los elementos esenciales de este impuesto, vamos a profundizar en el estudio de otros dos aspectos que creo interesantes, como son el plazo de prescripción y el posible procedimiento inspector que se pudiera seguir.

4.1 Momento de la comprobación y plazo de prescripción.

La especial configuración legal del ICIO, así como el sentido de los pronunciamientos judiciales que han resuelto los temas conflictivos que de ella derivan, determinan la forma de realizar su comprobación, mostrándose el procedimiento inspector como el más idóneo para conseguir el objetivo que se menciona en la ley: la práctica de una liquidación definitiva que tenga en cuenta el coste real y efectivo de las obras.

Centrándonos en las actuaciones que van a conformar el procedimiento administrativo de comprobación, hay que tener en cuenta que la LRBRL dispone en su art. 106.3 que *«es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades Locales de ámbito superior o de*

³⁸ Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 en el asunto C-74/16, sobre una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al art. 267 TFUE por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº. 4 de Madrid.

las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades Locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado».

La forma especial en que está configurado legalmente el ICIO, presenta varias particularidades que condicionan las actuaciones de comprobación e investigación que se vayan a realizar, entre ellas:

- El art. 101 del TRLRHL, en la determinación de quién es el sujeto pasivo, en su apartado dos establece un sustituto que, en lugar del contribuyente, está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. Y a su vez, la obligación de dirigirse a él de forma obligada por parte de la Administración.
- El devengo del tributo es especial: el inicio de las obras, de acuerdo con el art. 102.4. Es decir, cuando aún no se ha completado la realización del hecho imponible.
- La gestión también tiene sus particularidades: de acuerdo con el art. 103.1 se desdobra en dos momentos, antes y después de la realización del hecho imponible. Esto conlleva a que se practique una liquidación provisional, cuando todavía no se han realizado las obras, y una vez que éstas finalicen y quede determinada la base imponible, una liquidación definitiva del impuesto.

Estas particularidades condicionan numerosos aspectos del procedimiento inspector -que analizaremos brevemente en el apartado siguiente-, para el caso de que la Entidad Local decida iniciarlo. Como por ejemplo, el momento en el que tendrá lugar la comprobación.

El lapso de tiempo que media entre el comienzo de una obra y su terminación, es cuando tiene lugar el hecho imponible en el ICIO. El art. 103.1 del TRLRHL diferencia dos momentos: uno, cuando se concede la licencia municipal o se inician las obras; y otro, cuando finalizan las mismas.

Destacamos de ellos lo siguiente:

- En el primero, se lleva a cabo una liquidación provisional sobre una base imponible a cuenta e irá en función del presupuesto presentado por el interesado o en función de índices o módulos que la Ordenanza fiscal del impuesto habrá establecido previamente.
- Posteriormente, y cuando las obras hayan finalizado y ya sea posible determinar la base imponible concreta -el coste real y efectivo- el Ayuntamiento, tras la comprobación administrativa oportuna, podrá modificar la base que se tuvo en cuenta inicialmente y practicar la liquidación definitiva.

Esta cuestión tiene mucha importancia a la hora de conocer cuál es el plazo de prescripción para que la Administración, previa comprobación del hecho imponible y del resto de elementos de la

obligación tributaria, pueda reclamar al obligado la deuda tributaria correspondiente a la liquidación definitiva. Y no ha sido una cuestión que haya generado poca controversia, al contrario, ha habido muchas opiniones al respecto, aunque hay que decir que principalmente se han centrado en la determinación del “dies a quo” en que se inicia dicho plazo de prescripción.

Inicialmente, la Administración disponía de un plazo para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación y para comprobar todos los elementos del hecho imponible; y el inicio de la prescripción de ese plazo se había hecho coincidir con el devengo.

Sin embargo, en la actualidad esta cuestión se ha complicado debido a que hoy en día el contribuyente tiene la obligación de intervenir activamente en la gestión de los tributos, declarando la realización del hecho imponible y demás elementos determinantes de la obligación tributaria e incluso de practicar operaciones de liquidación de su deuda. Por eso, el “dies a quo”, según el art. 67 LGT es *«el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación»*, aunque cuando no exista plazo de declaración establecido, la fecha a tener en cuenta deberá ser la del devengo.

El art. 102.4 del TRLRHL establece el devengo en el inicio de las obras y esta cuestión ha suscitado la impugnación ante los Tribunales de muchas liquidaciones definitivas practicadas por los Ayuntamientos, alegando que había tenido lugar la prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria por haber transcurrido el plazo legalmente establecido y ello porque consideraban los recurrentes que el inicio de dicho plazo había que situarlo en el momento del devengo, es decir, en el inicio de las obras.

La jurisprudencia se ha pronunciado en ambas direcciones, aunque las últimas sentencias del TS - como la del 23 de marzo de 2002, dictada con motivo del recurso de casación núm. 9264/1996-, han establecido que *«el plazo de prescripción del derecho a practicar la respectiva liquidación definitiva debe computarse a partir de que la obra finalice, pues otro criterio (el de considerar el inicio de la obra) no sólo determinaría tal prescripción en las obras de larga duración (de más de cinco años), sino que estimularía la construcción lenta de las que no lo son»*.

En conclusión, siguiendo la doctrina del TS, podemos afirmar que el plazo para efectuar la comprobación del ICIO -plazo de prescripción de 4 años, según la Ley General Tributaria- no se inicia con el devengo, dado que en ese momento aún no se conoce el coste real y efectivo de las obras -la base imponible-, sino que se inicia con la finalización de las obras. Sin embargo, si se reguló en la Ordenanza fiscal que el sujeto pasivo tiene la obligación de declarar el coste real y efectivo una vez que éstas finalicen, el plazo para practicar la liquidación definitiva dará comienzo cuando finalice el que tiene el sujeto pasivo para presentar la declaración o la autoliquidación.

Esta doctrina ha sido confirmada por Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2005 que anula la del TSJ de Madrid, estableciendo la siguiente doctrina legal: *«El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva del ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas».*

4.2 Procedimiento inspector.

En cuanto a la forma de realizar la inspección de los tributos locales, de acuerdo con el art. 12 del TRLRHL, son de aplicación lo contenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como las disposiciones dictadas para su desarrollo, aunque el apartado 2º del mismo artículo permite que las Entidades Locales puedan adaptar el procedimiento a su organización y funcionamiento interno a través de Ordenanzas fiscales, siempre que no contravengan el contenido de la normativa estatal.

Sin embargo, el margen en el que las Ordenanzas pueden moverse en esta materia es muy estrecho, pues tanto el tipo de actuaciones que se siguen en este procedimiento como los documentos en los que se plasman las resoluciones de aquel, cuentan con una precisa regulación en la normativa general de aplicación directa, no pudiendo ser vulneradas por dichas ordenanzas municipales.

Hechas estas consideraciones previas relativas a la competencia y la normativa aplicable en la inspección tributaria local, nos centraremos en las particularidades de la inspección del ICIO.

El TRLRHL configura el ICIO en los artículos que van del 100 al 103, siendo en el párrafo segundo del artículo 103.1 donde únicamente se menciona la actividad de comprobación que la Administración local puede llevar a cabo en relación a este impuesto, limitándose a decir que, una vez completada la realización del hecho imponible, el Ayuntamiento modificará, mediante la oportuna comprobación si procede, la base imponible y practicará la liquidación definitiva que corresponda.

Por tanto, ante la ausencia de normas específicas que regulen la inspección de este impuesto, resulta directamente aplicable la normativa estatal, la antes citada Ley General Tributaria; y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT). Aunque también habría que tener en cuenta las posibles especificaciones en cuanto a la inspección del tributo que se hayan podido introducir en las Ordenanzas fiscales reguladoras del ICIO, ya que al tratarse de un tributo potestativo, su imposición y ordenación se ha tenido que efectuar necesariamente a través de una Ordenanza fiscal.

Por lo que se refiere a la competencia, al tratarse de un impuesto de titularidad municipal, corresponde a cada Ayuntamiento la inspección del mismo, sin perjuicio de su delegación a favor de otras Entidades Locales o de la Comunidad Autónoma correspondiente.

- **Comunicación de inicio de actuaciones. Contenido y notificación.**

Cuando transcurra el plazo estimado de duración de las obras que se había previsto en la documentación aportada por el obligado tributario cuando se solicitó la licencia, el Ayuntamiento podrá comprobar su finalización y realizará una tasación aproximada de la obra, y si difiere de forma significativa sobre lo declarado, podrá iniciar un procedimiento administrativo de comprobación.

El procedimiento inspector se iniciará generalmente mediante notificación al obligado tributario de una comunicación de inicio de actuaciones; y en ella se le requerirá para que aporte aquellos documentos que acrediten todos los elementos de la obligación tributaria a comprobar.

En el ICIO, las actuaciones inspectoras que se inicien se van a referir a un hecho imponible concreto -la construcción, instalación u obra realizada- y por tanto, éste deberá ser identificado en la citación. Sobre esto, pueden darse varios supuestos:

- Que concurren en una misma obra distintas licencias. En este caso, de acuerdo con los pronunciamientos del TS -entre otras, las Sentencias de 8 de febrero de 1994 y 21 de mayo de 2001-, se producirán tantos hechos imponibles como licencias se hayan concedido. Por tanto, en la comunicación de inicio del procedimiento se identificará con precisión qué parte de la obra va a ser objeto de comprobación.
- Varias licencias sucesivas o simultáneas, pero referidas a una única obra, contemplada en un único proyecto técnico. En este caso, sólo podrá ser gravada por el ICIO una vez por tratarse de un único hecho imponible³⁹.

La comunicación de inicio del procedimiento se notificará al sujeto pasivo, lo que plantea una nueva controversia: el art. 101 TRLRHL dispone quiénes son los sujetos pasivos de este impuesto diferenciando, como hemos visto más arriba, entre sujetos pasivos a título de contribuyentes y sujetos pasivos sustitutos del contribuyente.

Según la doctrina del TS -entre otras la Sentencia de 24 de junio de 1999-, el sustituto -el contratista en la mayoría de los casos- no es responsable subsidiario sino que es el obligado principal y único obligado tributario.

³⁹ Al respecto, vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1998.

Por tanto, el Ayuntamiento que inicie una actuación inspectora deberá remitir citación al solicitante de la licencia o, si ésta no ha sido solicitada, a la persona que haya realizado la construcción, instalación u obra. En el caso -habitual- de que quien solicite la licencia sea también el dueño de las obras, concurrirá en la misma persona la condición de sujeto pasivo a título de contribuyente y a título de sustituto del contribuyente; y las notificaciones será a él a quien deberán dirigirse.

- **Actos de instrucción del procedimiento.**

Sin entrar en pormenores, en la fase de instrucción del procedimiento de inspección se realizarán todas aquellas actuaciones que sean adecuadas para la determinar la base imponible que permita practicar la liquidación definitiva que corresponda.

En el trámite probatorio se podrá comprobar la documentación contable del sujeto pasivo para determinar los gastos de la obra, certificaciones de obra expedidas, facturas recibidas, etc.

También se podrán solicitar cuantos informes sean precisos para la determinación de la base imponible, como por ejemplo, información tributaria de terceros que hayan intervenido de algún modo en la obra.

- **Terminación del procedimiento. Las actas de inspección.**

Una vez realizada la comprobación, se incluye la regularización del impuesto en el acta de inspección. En la propuesta de liquidación recogida en el acta, debe incluirse la cuota tributaria resultante de aplicar el tipo de gravamen vigente en el año de inicio de las obras y descontando, en su caso, la cuota provisional satisfecha en su día. Además, se incluirán los intereses de demora que correspondan.

El régimen de declaración e ingreso que la Ordenanza fiscal del ICIO haya previsto va a condicionar la liquidación de intereses:

- No se podrán incluir intereses de demora si no existiese obligación de presentar declaración o autoliquidación al finalizar las obras en las que se haga constar el coste real y efectivo de las mismas, ya que no resulta posible determinar el día a partir del cual corresponde liquidarlos.
- Si se incluirá liquidación de intereses cuando se haya regulado este extremo. En tal caso, se hará de acuerdo con el art. 26 LGT, contabilizándose desde el día siguiente al último día del plazo que tenía el obligado tributario para presentar la autoliquidación o declaración, hasta la fecha de notificación de la liquidación que deriva del acta.

Al margen de lo anterior, indicar también que podría iniciarse un expediente sancionador por las presuntas infracciones tributarias por parte del sujeto pasivo que se hubieran puesto de manifiesto durante el procedimiento. Para ello habrá de estarse a lo recogido en la Ordenanza fiscal que haya desarrollado el precepto del art. 103 del TRLRHL, porque si en ella no se ha establecido la obligación de declarar el coste real y efectivo de las obras, no se podrá imputar una conducta infractora sancionable al existir base jurídica para ello.

5. Problemas de integración del ICIO.

Hemos analizado más arriba los elementos esenciales del impuesto y además se han puesto sobre la mesa los principales problemas derivados de su configuración jurídica. Pero el ICIO también genera problemas en su proyección exterior, cuestionando su compatibilidad con otras figuras de nuestro sistema tributario. En este punto, vamos a analizar ahora si el ICIO es o no compatible con distintos tributos, con especial atención a la tasa de licencia por concesión de obras y la tasa exigible por el aprovechamiento especial del dominio público.

Antes, vamos a analizar cómo ha incidido la Directiva de Servicios europea en el ICIO.

5.1. La Directiva de Servicios y su incidencia en el ICIO.

Uno de los principios que fundamentan el ordenamiento de la Unión Europea es la libertad de establecimiento de los ciudadanos europeos, libertad que es indispensable para hacer efectivo el principio estructural de la libre competencia. En efecto, los artículos 49 y 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) *«prohíben las restricciones a la apertura de agencias o sucursales, o al establecimiento de actividades económicas, y proclaman la libertad de prestación de servicios de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de los otros estados»*.⁴⁰

La aprobación de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior o Directiva Bolkestein -o Directiva de Servicios-, ha propiciado la introducción de varias normas adaptativas en la legislación española, autonómica y municipal.

El Considerando 7º de la Directiva dice literalmente: *«La presente Directiva establece un marco jurídico general que beneficia a una amplia gama de servicios sin por ello descuidar las peculiaridades de cada tipo de actividad o de profesión y de sus respectivos sistemas de regulación. Este marco se basa en un enfoque dinámico y selectivo, consistente en suprimir de forma*

⁴⁰ PARICIO RALLO, E., *«Cuestiones jurídicas sobre la aplicación de la Directiva de servicios»*, Cuadernos de Derecho Local n.º 21, Fundación Democracia y Gobierno Local, Octubre de 2009.

prioritaria las barreras que se pueden eliminar rápidamente y, respecto a las demás, iniciar un proceso de evaluación, consulta y armonización complementaria de cuestiones específicas para permitir modernizar de forma progresiva y coordinada los sistemas nacionales de regulación de las actividades de servicios, operación que es indispensable para realizar un auténtico mercado interior de servicios de aquí a 2010 [...] La presente Directiva también tiene en cuenta otros objetivos de interés general, incluida la protección del medio ambiente, la seguridad pública y la salud pública y la necesidad de ajustarse al Derecho del trabajo».

De la Directiva Bolkestein se podría decir que es:

- Una norma de política económica de primera importancia y carácter transversal, que tiene un muy extenso ámbito de aplicación y se legitima en la invocación a la libre competencia en el mercado.
- Una norma, más bien de desregulación que de liberalización. Y para cumplir su objetivo parte de un concepto de “obstáculo ilegítimo a la libre competencia en el mercado” tan amplio que pone bajo sospecha de obstaculización cualquier regulación jurídico-pública de acceso al mercado de servicios.
- Una norma de sustancial y radical reconversión del sistema administrativo de control de los servicios, suprimiendo –salvo excepciones estrictas y limitadas–el control preventivo por uno de supervisión y control *ex post*.⁴¹

A raíz de la Directiva de Servicios, se aprobaron en España dos leyes con el objetivo de adaptar el sector servicios a la normativa europea: la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, conocida coloquialmente como Ley Paraguas y la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, también conocida como Ley Ómnibus.

La primera tuvo por objeto facilitar el libre establecimiento de los prestadores de los servicios así como la libre prestación de servicios, simplificando los procedimientos y fomentando la calidad de los servicios. La segunda modifica preceptos de más de 40 normas españolas con el fin de llevar a cabo la trasposición de la Directiva de Servicios, entre ellas, la Ley de Bases de Régimen Local. En concreto y por lo que nos interesa, se modificó su artículo 84.b) relativo al sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo.

Posteriormente, el artículo 41 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible modifica la

⁴¹ PAREJO ALFONSO, L., «La Directiva Bolkestein y la Ley Paraguas», Revista Española de Derecho Europeo núm. 32/2009, Ed. Civitas S.A, Pamplona, 2009.

LBRL para restringir la posibilidad de exigir licencias a aquellas actividades en las que concurren razones imperiosas de interés general, vinculadas con la protección de la salud o seguridad pública, el medioambiente o el patrimonio histórico-artístico.

En materia tributaria de las Haciendas Locales, a pesar de que la Directiva no se aplica a la fiscalidad según su Considerando 29 *«dado que en el Tratado se prevén bases jurídicas específicas en materia fiscal y dados los instrumentos comunitarios ya adoptados en esta materia, procede excluir la fiscalidad del ámbito de aplicación de la presente Directiva»*, sí que diseña un nuevo régimen de intervención donde el control preventivo o previo resultan excepcionales, motivados únicamente por una razón imperiosa de interés general. Esto afecta sin duda a las figuras tributarias de la Administración Local, y el ejemplo evidente es el ICIO, cuyo hecho imponible se refería hasta aquel momento exclusivamente a la exigencia de una licencia -artículo 100 TRLRHL-, ejerciendo en consecuencia un control previo sobre las actividades que estaban sometidas a la concesión de dichas licencias.

El Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de Medidas Urgentes de Liberalización del Comercio y Determinados Servicios, posteriormente sustituido por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de Medidas Urgentes de Liberalización del Comercio y Determinados Servicios, modificaron el TRLRHL en su anexo donde se regulan los supuestos de actividades comerciales y servicios, determinando la inexigibilidad de licencia previa de instalaciones, funcionamiento o actividad.

En la Disposición Final Primera de la Ley 12/2012, se modifica el TRLRHL en los términos siguientes:

- Las letras h) -otorgamiento de las licencias urbanísticas- e i) -otorgamiento de las licencias de apertura- del apartado 4 del artículo 20, referido al establecimiento de tasas por prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia local; en el sentido de sustituir dichas licencias por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.
- Se modifica el apartado 1 del artículo 100 en el mismo sentido: *«El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto [...] 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, [...]»*.
- Se modifica el apartado 2 del artículo 101 en el mismo sentido: *«En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo*

contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas [...]».

- Se modifica el apartado 1 del artículo 103 en el mismo sentido: *«Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, [...]».*

En la práctica, se sustituye el sistema de control previo por el de la declaración responsable o comunicación previa, motivados por la protección del medio ambiente, la seguridad o salubridad públicas y ligados a establecimientos comerciales y de servicios con una superficie de hasta 300 metros cuadrados y sus obras de acondicionamiento que no requieran la redacción de un proyecto de obra, Además, su Disposición Final Octava permite a las Comunidades Autónomas ampliar el umbral de superficie y el catálogo de actividades comerciales o de servicios.

En cuanto a las normas reglamentarias modificadas gracias a la Directiva de Servicios, destaca la aprobación del Real Decreto 2009/2009 de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de servicios de las corporaciones locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955 que, con la modificación del artículo 84 de la LBRL introduce la comunicación previa o la declaración responsable, junto a las licencias, como mecanismo ordinario de intervención en el ámbito local. De esta forma, quedarán sujetas a los principios incorporados por la Ley 17/2009 a nuestro Ordenamiento, y que suponen la introducción de nuevas formas de control de la actividad más eficaces y menos gravosas para ciudadanos y empresas.

Es por ello, que dicho Real Decreto modifica los artículos 5 y 22.1 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales en el sentido de adecuar su contenido a lo previsto en la modificación de la LBRL, suprimiendo así mismo los artículos 8 y 15.2 por resultar incompatibles con la nueva redacción de la LBRL, así como con la Ley 17/2009; y sin menoscabo de las competencias autonómicas y de la autonomía local⁴².

⁴² TÁBOAS BENTANACHS, M., *«La Proyección de la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, en los ámbitos urbanístico y medioambiental»*, Cuadernos de Derecho Local núm. 23, Fundación Democracia y Gobierno Local, Junio de 2010.

En este sentido, ha sido amplia la normativa autonómica que derivado de la Directiva -ya sea de forma obligada o voluntaria y tanto a nivel de ley como de reglamento- se ha modificado en materia urbanística y medioambiental⁴³.

5.2. Concurrencia con otras figuras tributarias.

En primer lugar, respecto a si existe doble imposición entre el ICIO y el IBI, el propio Tribunal Constitucional -STC 289/2000, de 30 de noviembre- concluyó que entre ambos no existe ningún tipo de duplicidad al ser sus hechos imponible completamente diferentes. El Alto Tribunal concluye que el artículo 6.2 de la LOFCA se refiere a la prohibición de hechos imponible idénticos, pero sin embargo, no excluye la existencia de dos gravámenes que recaigan sobre la misma materia imponible.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en contra de la existencia de doble imposición entre el ICIO y el IVA, entre otras, en las Sentencias de 13 de febrero y 10 de abril de 1997 y 21 de marzo de 1998. El razonamiento al que llega el Tribunal es que el IVA y el ICIO son impuestos diferentes *«en cuanto a su estructuración, funcionamiento y exacción»*; y aunque gravan lo mismo como el propio TS admite, existen diferencias en los hechos imponible de ambos impuestos pues entre otras cosas, el del ICIO se concreta en una entrega de bienes o prestación de servicios específica. Y además, añade que *«aunque haya doble imposición no hay problema alguno porque [...] hay que señalar que la doble imposición no está constitucionalmente prohibida, sino que ningún precepto constitucional impide que un mismo hecho, estado o situación, sea gravado por varias figuras impositivas. Por otro lado, de la normativa comunitaria tampoco se desprende ningún criterio o regla que prohíba la doble imposición. Cuestión distinta es que los efectos de ésta incidieran en vulneración de principios constitucionalmente consagrados cuales son los de capacidad económica*

⁴³ En concreto, por destacar algunas:

- En Andalucía, el Decreto-Ley 3/2009, de 22 de diciembre, por el que se modifican diversas leyes para la transposición en Andalucía de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior.
- En Canarias, la Ley 12/2009, de 16 de diciembre, reguladora de la licencia comercial, y la Ley 14/2009, de 30 de diciembre, por la que se modifica la Ley 7/1995, de 6 de abril, de ordenación del turismo de Canarias.
- En Castilla-La Mancha, la Ley 7/2009, de 17 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior.
- En Castilla y León, el Decreto-Ley 3/2009, de 23 de diciembre, de medidas de impulso de las actividades de servicios en Castilla y León.

o igualdad».

En cuanto a su compatibilidad con el IAE, el hecho imponible pudiera parecer el mismo en un principio pues si nos fijamos en la División 5 de la Sección 1ª de las Tarifas, vemos que el IAE grava la actividad de construcción, al igual que el ICIO. Pero, no cabe hablar de doble imposición porque toda construcción, instalación u obra no siempre se produce con motivo de una actividad empresarial y por tanto, el objeto del tributo no es el mismo. Como señala de Vicente de la Casa «*el objeto del tributo del IAE es el beneficio presunto (o renta) que el sujeto pasivo obtendría por el desarrollo de una actividad empresarial, profesional o artística; mientras que el del ICIO es el gasto realizado en la construcción, instalación u obra para su posterior consumo*»⁴⁴.

5.2.1. Exigibilidad de licencia de obras o urbanística.

El ICIO vino a configurarse a partir de la Tasa por concesión de Licencia de Obras y su finalidad no era otra que la de dar cobertura legal a la exacción que venían realizando los Ayuntamientos por este último concepto. Como indica Simón Acosta, la aparición de este impuesto «*no es sino la consagración legal de una costumbre viciada, que arranca de un uso indebido de las tasas por parte de los Ayuntamientos*»⁴⁵.

De esta forma, si esa era su finalidad lo más lógico hubiera sido que una vez aprobado éste no se hubiera vuelto a cobrar aquella tasa, pero por el contrario, la mayoría de los Ayuntamientos mantuvo junto al nuevo impuesto, la referida tasa.

Un sector minoritario de la doctrina criticó esa medida, pues consideraba que la acumulación de exacciones «*ocasiona indudablemente un ataque al principio de capacidad económica, cuya única justificación sólo se puede encontrar, una vez más, en la dotación de mayores medios económicos a las Haciendas Locales, aun a costa de preterir la aplicación de principios de insoslayable cumplimiento*»⁴⁶. Con una opinión contraria, otro sector doctrinal afirmaba que el silencio del legislador daba cobertura a la subsistencia de la tasa por licencia de obras, pues el hecho imponible es distinto del establecido en el ICIO⁴⁷. Para este sector, desde el punto de vista jurídico, el ICIO es

⁴⁴ Vid. DE VICENTE DE LA CASA, F., «*La concurrencia y articulación del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible*», Estudios y Notas. Crónica Tributaria núm. 134, 2010, pág. 208.

⁴⁵ SIMÓN ACOSTA, E., «*El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», cit., pág. 356.

⁴⁶ CHECA GONZÁLEZ, C., «*La transgresión de principios constitucionales...*», cit., pág. 279. También es favorable a esta tesis ÁLVAREZ ARROYO, F., «*El Impuesto Municipal...*», cit., pág. 53.

⁴⁷ Vid. COLLADO YURRITA/GIMÉNEZ-REYNA, «*La nueva hacienda...*», cit., pág. 81.

*«totalmente compatible con la propia tasa, que deberá ser remodelada, no obstante, para ajustar su configuración a la normativa general de las tasas».*⁴⁸

Esta es la interpretación doctrinal que ha prevalecido finalmente, confirmada además por reformas legislativas posteriores y por diversos pronunciamientos judiciales.

En efecto, las reformas legislativas producidas en los últimos años han reconocido expresamente la compatibilidad del ICIO y la tasa por licencia de obras:

- El artículo 66 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las Tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, modificó el artículo 20 LRHL y reconoció expresamente que las Corporaciones Locales podían establecer tasas por el «otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana».
- El artículo 18.28º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificó el artículo 104 LRHL estableciendo la posibilidad de que las Ordenanzas fiscales regularan una deducción de la cuota íntegra por importe de la cantidad satisfecha en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente.

Son dos ejemplos que demuestran que estos dos tributos de naturaleza potestativa coexisten en el sistema tributario local.

Igualmente, los Tribunales han sido unánimes en admitir la compatibilidad entre este impuesto y la tasa considerada. La argumentación en todas las sentencias que han recaído sobre este tema es que las diferencias ontológicas existen entre ambos tributos y que por tanto, ambos pueden ser exigibles. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 24 de marzo de 2003⁴⁹, ha mantenido que *«ambos tributos son compatibles, porque [...] no existe coincidencia entre los hechos imposables de la tasa por licencia de obras y por el ICIO, porque el primero viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la obra proyectada, previos a la correspondiente licencia, y el segundo por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición».*

⁴⁸ AGULLÓ AGÜERO, A., «Impuesto sobre Construcciones...», cit., pág. 47.

⁴⁹ Vid también sentencias del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1994, 5 de mayo, 18 de junio, 27 de noviembre y 9 de diciembre de 1997.

Consideramos por tanto, con todo lo expuesto, que en la actualidad no existen motivos legales para pensar que no son compatibles ambos tributos, aunque eso no quita para elevar una crítica a la actual regulación que más adelante expondré en mis conclusiones.

5.2.2. La Tasa por Aprovechamiento del Dominio Público.

La compatibilidad entre esta tasa y el ICIO ha suscitado también dudas al respecto, e incluso entre aquella y la ya referida tasa por licencia de obras.

Con respecto al ICIO, la controversia surge por el especial modo de cuantificación que se aplica en la tasa por aprovechamiento cuando los sujetos pasivos son empresas explotadoras de servicios de suministros y afectan a una zona vecinal importante, ya que la cuota de esta tasa va a consistir en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida anualmente por el sujeto pasivo en el término municipal. Y cabe preguntarse entonces, si los demás tributos municipales que se exigen -entre ellos el ICIO- por todas las actuaciones que conducen a la efectiva ocupación del dominio público, son compatibles con ese régimen especial de cuantificación de esta tasa.

Por lo que respecta al ICIO, lo razonable era haber decretado su incompatibilidad con el régimen especial de tasas por aprovechamiento del dominio público, pues como se señala en una sentencia del TS *«de igual modo las obras gravadas por el ICIO constituyen el presupuesto imprescindible para disfrutar de los aprovechamientos por los que se satisface la participación proporcional a los Ayuntamientos»*.⁵⁰ Así lo entendieron inicialmente algunos Tribunales Superiores de Justicia⁵¹, pero también otros defendieron lo contrario⁵² y, finalmente, el Tribunal Supremo se adhirió a esta última interpretación, estableciendo como doctrina legal la compatibilidad entre el ICIO y la exacción prevista en el artículo 24.1.c) TRLRHL por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

En efecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998 justificó la compatibilidad del ICIO y la tasa considerada, con el siguiente fundamento jurídico: «el ICIO es un impuesto en el sentido clásico del término que grava la presunción de riqueza derivada de una inversión o actividad económica, en tanto que el mencionado precio público es un ingreso - una prestación patrimonial de

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1995. En ella también se declara la incompatibilidad entre esta tasa y las tasas por licencia de obras.

⁵¹ Vid. entre otras las sentencias del TSJ de Madrid de 22 de enero de 2002, TSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001, TSJ de Cataluña de 30 de octubre de 2002 y TSJ de Andalucía de 12 de mayo de 1997.

⁵² Vid., como ejemplo, las sentencias del TSJ de Galicia de 25 de marzo de 2002 y del TSJ de Aragón de 19 de enero de 2000.

carácter público, según Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 diciembre 1995-, vinculado a determinadas prestaciones de servicios no obligatorios o a determinados aprovechamientos. Igualmente, las aludidas exacciones parten de unos hechos imposables claramente diferenciados, ya que el ICIO grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de una actividad económica, como es la ejecución de una construcción, instalación u obra, y el precio público es una contraprestación pecuniaria que se satisface por el beneficio que representa la utilización privativa del dominio público; asimismo, la proyección de los dos gravámenes es muy diferente y totalmente independiente, pues mientras la utilización privativa de las vías públicas de un municipio perdura en el tiempo y, por ello, el precio público se abona anualmente, [...] el ICIO se agota o consume por el hecho de la construcción, instalación u obra cuyo reflejo en una actividad económica es el objeto del gravamen en cuestión. [...] el legislador ha querido introducir un impuesto que grava un nuevo hecho imponible, cual es la utilización o inversión que el sujeto pasivo realiza de su riqueza, al tener el ICIO por objeto una manifestación indirecta de una capacidad económica, como es la realización de construcciones, instalaciones u obras, que suponen una muestra de circulación o consumo de riqueza. En consecuencia, la compatibilidad de ambas figuras tributarias es manifiesta y así debe declararse» .

De esta forma, han quedado resueltas definitivamente las dudas sobre la legalidad de aplicar simultáneamente el ICIO y las tasas por aprovechamiento especial del dominio público, aunque no por ello la solución alcanzada sea la idónea.⁵³

6. Conclusiones.

Como hemos visto a lo largo del trabajo, este impuesto ha estado rodeado de polémica desde su nacimiento. La doctrina no ha sido unánime a la hora de valorar todos los aspectos de este tributo y en diversas ocasiones ha tenido el TS que resolver las controversias suscitadas, con cambios doctrinales incluidos. Su encaje dentro del marco jurídico, máxime con la entrada en vigor de la Directiva de Servicios que provocó cambios importantes en las actividades de servicios, afectando indirectamente al ICIO, ha sido analizado en este trabajo.

Bien es cierto, que las posteriores reformas legales han despejado algunas dudas con la mejora del contenido de algunos preceptos de este impuesto, pero no ha dejado de atraer críticas por ciertos sectores de la doctrina e incluso sociales, como hemos podido ver con la reciente sentencia del TJUE sobre las exenciones a bienes inmuebles de la Iglesia Católica, mencionada y analizada en

⁵³ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «*El ICIO. Teoría y práctica...*» cit., págs. 247 y ss.

apartados anteriores. Comparto el fallo de esta sentencia, porque entiendo que no deben beneficiarse de exenciones obras sobre inmuebles de la Iglesia que son destinados a la realización de actividades de carácter económico y que, por tanto, no tienen nada que ver con la finalidad religiosa en la que se justifica la exención.

En cuanto al aspecto de la no sujeción, la decisión de excluir a los proyectos de urbanización de la obligatoriedad de solicitar licencia de obras cuando la capacidad económica es similar a otras que sí están obligadas a ello, generó mucha polémica y con razón. Y aunque, hay una parte de la doctrina que sigue discrepando, creo que el razonamiento alegado por la jurisprudencia de que estos proyectos están sometidos a un régimen procedimental especial, con mayores garantías que el de la licencia justifican su no exigibilidad.

Una pequeña apreciación del procedimiento inspector: tratándose de un impuesto local y siendo el Ayuntamiento de turno quien tiene la competencia para realizar la propia inspección, sus ordenanzas fiscales están muy limitadas en cuanto a la regulación de dicho procedimiento pues éste se regula básicamente por la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección. Se escapa del estudio de este trabajo pero creo que la Administración Local debería tener una mayor flexibilidad en sus actuaciones inspectoras.

También hemos visto, cómo España no se aleja mucho de la media UE-15 de los países de la comparativa en cuanto a la distribución y peso relativo de sus ingresos locales no financieros en el sistema tributario local. Pero no se puede decir lo mismo, respecto del peso de los gastos e ingresos locales en el conjunto del sistema tributario nacional, muy por debajo de la media UE-15, lo que a mi entender pone en duda el actual sistema de financiación de los entes locales. A pesar de que, como hemos podido comprobar, tenemos un sistema impositivo local muy diversificado en comparación con otros países donde se centran en uno o dos tributos locales, pero sin embargo, el peso de ellos es mayor en el conjunto de sus sistemas tributarios.

Me parece acertado, en otro orden de cosas, la postura doctrinal acordada por el TS respecto del “dies a quo” en que se inicia el plazo de prescripción de la liquidación definitiva del ICIO, considerando que empezaría a computarse a partir de que la obra finalice. Pues el criterio inicial de considerarlo en el inicio de la obra, llevaría en más de una ocasión a la picaresca de ralentizar las obras, amén de provocar la prescripción de aquellas de larga duración.

Así mismo, no comparto la opinión de parte de la doctrina que entiende que este impuesto es incompatible con impuestos como el IVA, el IAE o el IBI, porque se refieren a hechos imposables diferentes, aunque estén gravando actividades similares.

En mi opinión, después de haber estudiado y analizado la naturaleza, elementos y compatibilidad

con otras figuras, junto con las opiniones de muchos autores especializados en la materia, creo que se lograría una mayor transparencia y sensibilidad en el sistema tributario local si se suprimiera la tasa por licencia de obras y se incrementase mínimamente la tributación en este impuesto. Se lograría reducir los costes de gestión, no sólo a los sujetos pasivos, sino también a las Administraciones Locales. Pero esta multiplicidad de tributos por supuestos de hecho semejantes suponen una carga económica que, aunque la doctrina jurisprudencial ya ha contestado que no hay doble imposición, pesa en los contribuyentes que en muchos casos, se saltan la ley ya sea no solicitando una determinada licencia que resulta preceptiva o alterando la base imponible de algún tributo no declarando, en el caso del ICIO, su verdadero coste real y efectivo.

7. Bibliografía.

- AGULLÓ AGÜERO, A., «*Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», Jornades sobre l'aplicació de la Llei Reguladora de las Hisendes Locals, Diputación de Barcelona, 1989.
- ÁLVAREZ ARROYO, F., «*El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E., «*Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones*», Gaceta Fiscal núm.101, 1992; y «*Las repercusiones tributarias de la Directiva de servicios en el ámbito local*», Cuadernos de Derecho Local núm. 23, Fundación Democracia y Gobierno Local, Junio 2010.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «*No existe doble imposición entre el ICIO y el IBI*», Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2001 y «*La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera de las Haciendas Locales*», Impuestos, núm. 2, 1992.
- COLLADO YURRITA, M. A., GIMÉNEZ REYNA, E., «*La nueva Hacienda Local*», Civitas, Madrid, 1990.
- CORS MEYA, X., «*Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», en AA.VV. «*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*», dir. FERREIRO LAPATZA, J.J., Ed. Marcial Pons/Diputació de Barcelona, Barcelona 1993.
- DE VICENTE DE LA CASA, F., «*La concurrencia y articulación del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible*», Estudios y Notas. Crónica Tributaria núm. 134, 2010.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «*El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», La Reforma de las Haciendas Locales. Tomo II, AAVV, Lex Nova, Valladolid,

1991.

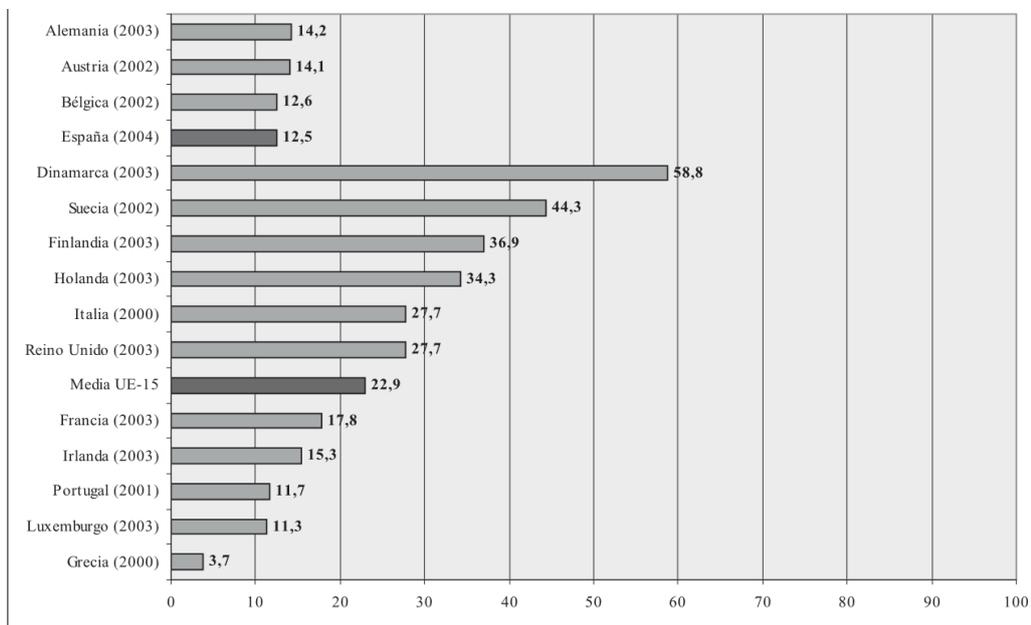
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., «*La tasa por licencia de obra y el ICIO en los puertos*», Canarias Fiscal, núm. 12, Noviembre del 2000.
- GARCÍA MORENO, A., «*Impuestos Locales*», Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, Enero de 2015.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., «*Licencias de Urbanismo*», Ed. Publicaciones Abellá, Madrid 1978.
- GOTA LOSADA, A., Manuales de formación continuada. Consejo General del Poder Judicial n.º 8, 2000.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (I)*», Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas). Los tributos locales, Editorial Aranzadi, Junio de 2010; «*El hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas). Los tributos locales, Editorial Aranzadi, Junio de 2010; «*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», Colex, Madrid, 2001; «*Naturaleza y características esenciales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*», Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas). Los tributos locales, Editorial Aranzadi, Junio de 2010 y «*Problemas de integración del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el sistema tributario*», Estudios y Comentarios Legislativos, Editorial Aranzadi, Junio de 2010.
- MERINO JARA, I., «*No sujeción y exención en el ICIO*», Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2002 y «*ICIO Hecho imponible y devengo*», Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2003.
- ORÓN MORATAL, G., «*El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial*», Revista de Hacienda Local n.º. 74, 1995.
- PAGÉS i GALTÉS, J., «*La frontera conceptual del tributo y sus efectos prácticos en la financiación local*», Revista española de Derecho Financiero núm. 154/2012, Ed. Civitas SA, Pamplona, 2012.
- PAREJO ALFONSO, L., «*La Directiva Bolkestein y la Ley Paraguas*», Revista Española de Derecho Europeo núm. 32/2009, Ed. Civitas S.A, Pamplona, 2009.
- PARICIO RALLO, E., «*Cuestiones jurídicas sobre la aplicación de la Directiva de servicios*», Cuadernos de Derecho Local n.º 21, Fundación Democracia y Gobierno Local, Octubre de 2009.
- RAMALLO MASSANET, J., «*Hecho imponible y cuantificación de la prestación*

tributaria», Cívitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 20, Octubre/Diciembre 1978.

- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El sustituto en los tributos locales», Revista de Hacienda Local, núm. 76, 1996.
- SIMÓN ACOSTA, E., «El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», Revista de Hacienda Autonómica y Local, núm. 57, septiembre-diciembre 1989.
- SUÁREZ PANDIELLO, J., «La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro», 2008.
- TÁBOAS BENTANACHS, M., «La Proyección de la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, en los ámbitos urbanístico y medioambiental», Cuadernos de Derecho Local núm. 23, Fundación Democracia y Gobierno Local, Junio de 2010.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Ley reguladora de las Haciendas Locales», Revista de Hacienda Autonómica y Local, núm. 55-56, 1989.

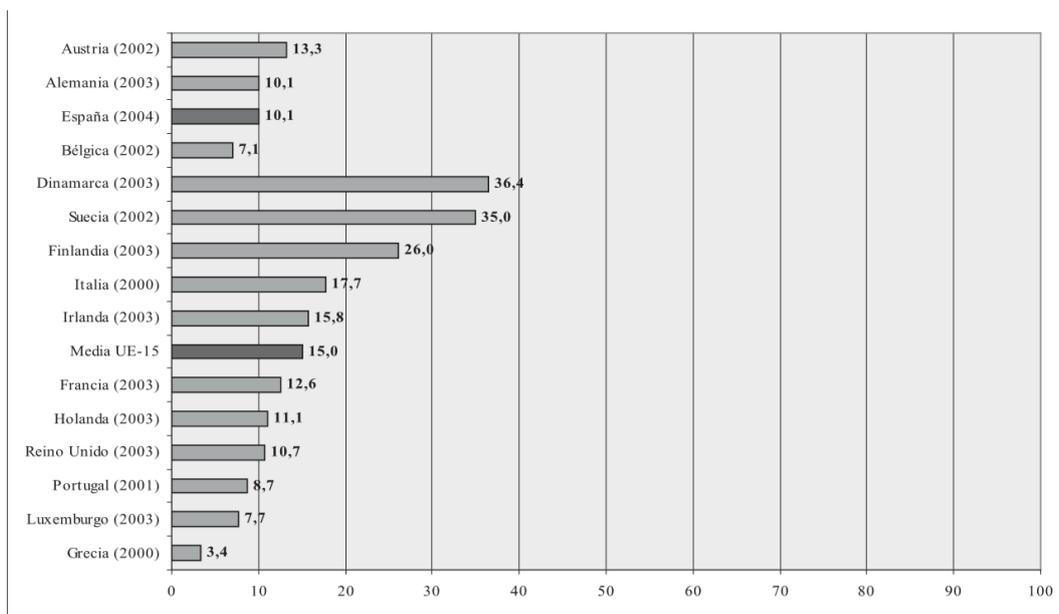
8. Anexos.

Gráfico 1. Peso relativo del sector público local (% gasto local/total gasto).



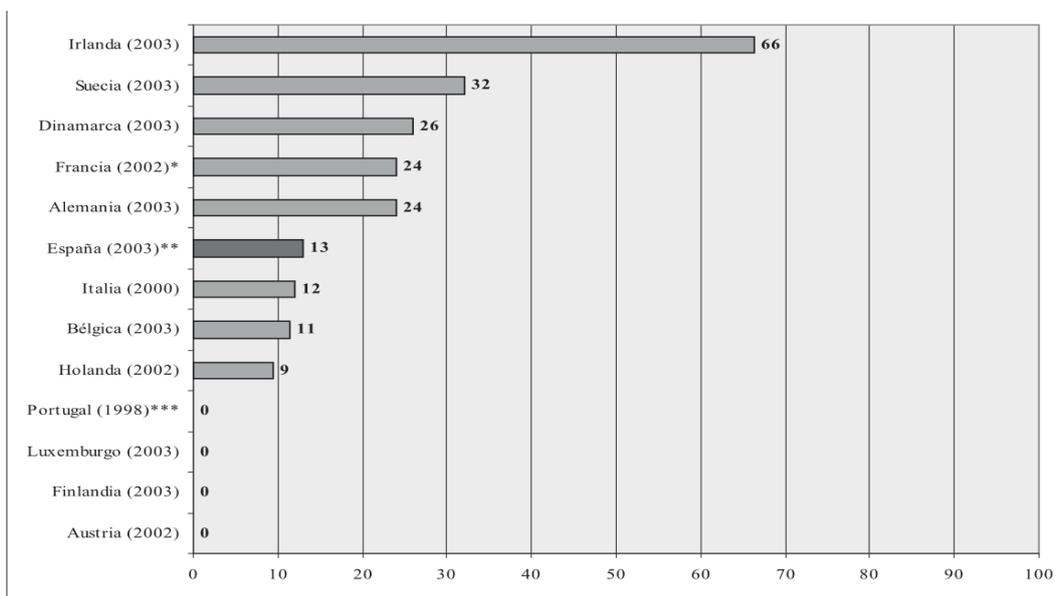
Fuente: Bosch y Espasa (2006).

Gráfico 2. Peso relativo del sector público local (% ingresos locales/total ingresos).



Fuente: Bosch y Espasa (2006).

Gráfico 3. Peso relativo de las entidades supramunicipales (% gasto entidades supramunicipales/gasto local).



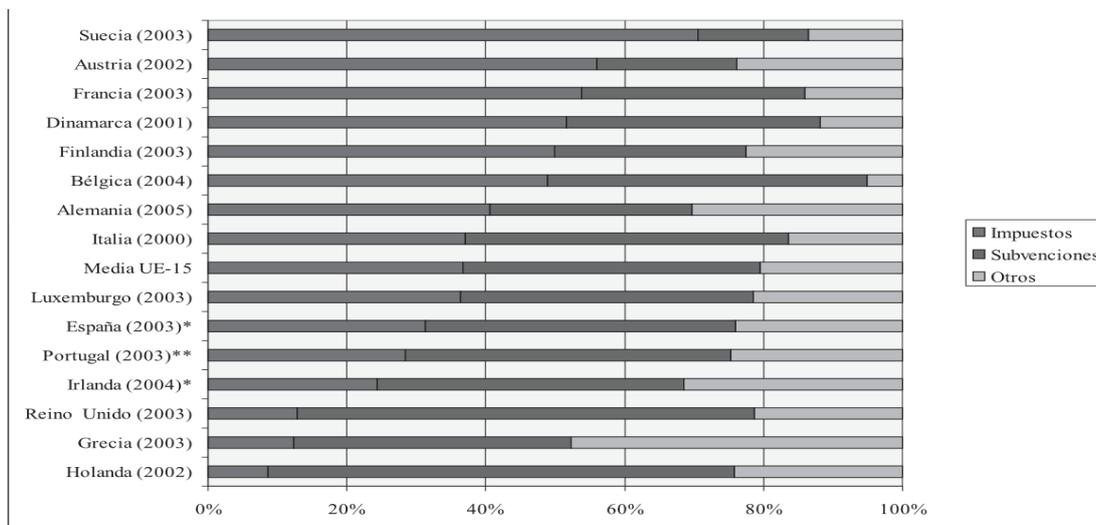
Fuente: Bosch y Espasa (2006).

* Se incluye el gasto realizado por las asociaciones de municipios como gasto municipal.

** No se incluye el gasto de las diputaciones forales.

*** Se incluye el gasto de las parroquias como gasto municipal.

Gráfico 4. Estructura de los ingresos locales.



Fuente: Bosch y Espasa (2006).

* No incluye las diputaciones forales.

** No incluye los ingresos de las parroquias.

Cuadro 1. Modelo anglosajón.

| | I. s/renta personal | I. de sociedades | IVA | I. s/ consumos y servicios específicos | I. s/ actividades económicas | I. s/ la propiedad inmueble | I. s/ vehículos | Otros | Total |
|---------------------|---------------------|------------------|-----|--|------------------------------|-----------------------------|-----------------|-------|--------|
| (Millones de euros) | | | | | | | | | |
| Irlanda (2003) | | | | | | 836 | | | 836 |
| Reino Unido (2003) | | | | | | 25.793 | | | 25.793 |
| (% s/total/) | | | | | | | | | |
| Irlanda (2003) | | | | | | 100 | | | 100 |
| Reino Unido (2003) | | | | | | 100 | | | 100 |

Fuente: Bosch y Espasa (2006).

Cuadro 2. Modelo países nórdicos.

| | I. s/renta personal | I. de sociedades | IVA | I. s/ consumos y servicios específicos | I. s/ actividades económicas | I. s/ la propiedad inmueble | I. s/ vehículos | Otros | Total |
|---------------------|---------------------|------------------|-----|--|------------------------------|-----------------------------|-----------------|-------|--------|
| (Millones de euros) | | | | | | | | | |
| Dinamarca (2003) | 27.326 | 655 | | | | 1.973 | | 27 | 29.980 |
| Finlandia (2003) | 11.851 | 997 | | | | 661 | | 6 | 13.515 |
| Suecia (2003) | 44.490 | | | | | | | | 44.490 |
| (% s/total) | | | | | | | | | |
| Dinamarca (2003) | 91 | 2 | | | | 7 | | 0 | 100 |
| Finlandia (2003) | 88 | 7 | | | | 5 | | | 100 |
| Suecia (2003) | 100 | | | | | | | | 100 |

Fuente: Bosch y Espasa (2006).

Cuadro 3. Modelo países federales.

| | I. s/renta personal | I. de sociedades | IVA | I. s/ consumos y servicios específicos | I. s/ actividades económicas | I. s/ la propiedad inmueble | I. s/ vehículos | Otros | Total |
|---------------------|---------------------|------------------|-------|--|------------------------------|-----------------------------|-----------------|-------|--------|
| (Millones de euros) | | | | | | | | | |
| Alemania (2005) | 22.517 | | 2.975 | | 18.953 | 9.260 | | 595 | 54.300 |
| Austria (2002)* | 5.084 | 827 | 2.728 | 168 | | 918 | | 611 | 10.336 |
| Bélgica (2004) | 2.169 | | | | | 3.319 | 112 | 1.202 | 6.803 |
| (% s/total) | | | | | | | | | |
| Alemania (2005) | 41 | | 5 | | 35 | 17 | | 1 | 100 |
| Austria (2002)* | 49 | 8 | 26 | 2 | | 9 | | 6 | 100 |
| Bélgica (2004) | 32 | | | | | 49 | 2 | 18 | 100 |

Fuente: Bosch y Espasa (2006).

* El impuesto sobre la renta incluye el impuesto sobre salarios, y el impuesto sobre sociedades incluye el impuesto sobre actividades económicas.

Cuadro 4. Modelo latino.

| | I. s/renta personal | I. de sociedades | IVA | I. s/ consumos y servicios específicos | I. s/ actividades económicas | I. s/ la propiedad inmueble | I. s/ vehículos | Otros | Total |
|---------------------|---------------------|------------------|-----|--|------------------------------|-----------------------------|-----------------|--------|--------|
| (Millones de euros) | | | | | | | | | |
| España (2004)* | 616 | | 437 | 184 | 1.350 | 6.039 | 1.924 | 3.755 | 14.305 |
| Francia (2003) | | | | | 20.380 | 15.610 | 210 | 28.840 | 65.040 |
| Italia (2000) | 595 | | | 2.875 | 54 | 9.850 | | 1.552 | 14.926 |
| Grecia (2000) | | | | 172 | | 226 | | 15 | 413 |
| Portugal (2003)** | | 270 | | | | 1.301 | 107 | 170 | 1.848 |
| (% s/total) | | | | | | | | | |
| España (2004)* | 4 | | 3 | 1 | 10 | 42 | 13 | 27 | 100 |
| Francia (2003) | | | | | 31 | 24 | 0 | 44 | 100 |
| Italia (2000) | 4 | | | 19 | 0 | 66 | | 10 | 100 |
| Grecia (2000) | | | | 42 | | 55 | | 4 | 100 |
| Portugal (2003)** | | 15 | | | | 70 | 6 | 9 | 100 |

Fuente: Bosch y Espasa (2006).

* No incluye las diputaciones forales.

** El impuesto sobre la propiedad inmueble incluye el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias.

Cuadro 5. Otros países.

| | I. s/renta personal | I. de sociedades | IVA | I. s/ consumos y servicios específicos | I. s/ actividades económicas | I. s/ la propiedad inmueble | I. s/ vehículos | Otros | Total |
|---------------------|---------------------|------------------|-----|--|------------------------------|-----------------------------|-----------------|-------|-------|
| (Millones de euros) | | | | | | | | | |
| Holanda (2002) | | | | | | 2.655 | 715 | 530 | 3.900 |
| Luxemburgo (2003) | | | | | 485 | 29 | | 13 | 527 |
| (% s/total/) | | | | | | | | | |
| Holanda (2002) | | | | | | 68 | 18 | 14 | 100 |
| Luxemburgo (2003) | | | | | 92 | 6 | | 2 | 100 |

Fuente: Bosch y Espasa (2006).

Cuadro 6. Comparativa por municipios capitales de provincia⁵⁴. Datos referidos a 2016.

| ANDALUCÍA | Tipo impositivo en % | CASTILLA-LA MANCHA | Tipo impositivo en % |
|------------------|----------------------|---------------------------|----------------------|
| Almería | 4,00 | Albacete | 3,84 |
| Cádiz | 4,00 | Ciudad Real | 4,00 |
| Córdoba | 3,84 | Cuenca | 4,00 |
| Granada | 4,00 | Guadalajara | 4,00 |
| Huelva | 4,00 | Toledo | 3,98 |
| Jaén | 3,00 | CATALUÑA | |
| Málaga | 4,00 | Barcelona | 3,35 |
| Sevilla | 3,50 | Girona | 3,90 |
| ARAGÓN | | Lleida | 3,00 |
| Huesca | 3,90 | Tarragona | 3,07 |
| Teruel | 4,00 | EXTREMADURA | |
| Zaragoza | 4,00 | Badajoz | 4,00 |

⁵⁴ <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/ConsultaTipos/pdf/2016/REGIMEN%20COMUN/4C-ICIO.pdf>

| | | | |
|-------------------------------|------|-----------------------------|------|
| PRINCIPADO DE ASTURIAS | | Cáceres | 3,60 |
| Oviedo | 4,00 | GALICIA | |
| ILLES BALEARS | | A Coruña | 4,00 |
| Palma de Mallorca | 4,00 | Lugo | 3,00 |
| CANARIAS | | Ourense | 2,60 |
| Las Palmas de Gran Canaria | 4,00 | Pontevedra | 3,20 |
| Sta. Cruz de Tenerife | 1,80 | COMUNIDAD DE MADRID | |
| CANTABRIA | | Madrid | 4,00 |
| Santander | 4,00 | | |
| CASTILLA Y LEÓN | | REGIÓN DE MURCIA | |
| Ávila | 2,50 | Murcia | 4,00 |
| Burgos | 3,30 | LA RIOJA | |
| León | 4,00 | Logroño | 3,07 |
| Palencia | 2,67 | COMUNITAT VALENCIANA | |
| Salamanca | 3,75 | Alicante | 4,00 |
| Segovia | 4,00 | Castellón de la Plana | 3,75 |
| Soria | 3,90 | Valencia | 4,00 |
| Valladolid | 4,00 | CIUDADES AUTÓNOMAS | |
| Zamora | 3,20 | Ceuta | 4,00 |
| | | Melilla | 0,00 |

Cuadro 7. Tipo impositivo del ICIO en municipios no capitales de provincia de más de 50.000 habitantes (Año 2016).⁵⁵

| Comunidad | Provincia | Municipio | Tipo | Comunidad | Provincia | Municipio | Tipo |
|-----------|-----------|-----------|------|-----------|-----------|-----------|------|
|-----------|-----------|-----------|------|-----------|-----------|-----------|------|

⁵⁵<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/ConsultaTipos/pdf/2016/REGIMEN%20COMUN/4C-ICIO.pdf>

| Autónoma | | | % | Autónoma | | | % |
|-----------------|---------|-------------------------|----------|-----------------|-----------|-------------------------|----------|
| Andalucía | Almería | El Ejido | 3,60 | Cataluña | Barcelona | Badalona | 4,00 |
| | | Roquetas de Mar | 4,00 | | | Castelldefels | 3,00 |
| | Cádiz | Algeciras | 4,00 | | | Cerdanyola del Vallès | 4,00 |
| | | Chiclana de la Frontera | 3,32 | | | Cornellá de Llobregat | 3,60 |
| | | Jerez de la Frontera | 3,62 | | | Granollers | 3,45 |
| | | Línea de la Concepción | 4,00 | | | Hospitalet Llobregat | 4,00 |
| | | Puerto de Santa María | 3,98 | | | Manresa | 3,84 |
| | | San Fernando | 4,00 | | | Mataró | 3,77 |
| | | Sanlúcar de Barrameda | 4,00 | | | Mollet del Vallès | 4,00 |
| | Granada | Motril | 3,60 | | | Prat de Llobregat | 3,50 |
| | Jaén | Linares | 3,96 | | | Rubí | 4,00 |
| | Málaga | Benalmádena | 3,75 | | | Sabadell | 4,00 |
| | | Estepona | 3,50 | | | Sant Boi de Llobregat | 4,00 |
| | | Marbella | 4,00 | | | Sant Cugat del Vallès | 4,00 |
| | | Mijas | 3,20 | | | Sta. Coloma de Gramanet | 4,00 |

| | | | | | | | |
|------------------------|-----------------------------|---------------------------------|------|------------------------|------------|---------------------------|------|
| | | Torremolinos | 3,20 | | | Terrassa | 3,55 |
| | | Vélez- Málaga | 3,50 | | | Viladecans | 4,00 |
| | Sevilla | Alcalá de Guadaíra | 4,00 | | | Vilanova i la Geltrú | 4,00 |
| | | Dos Hermanas | 4,00 | | Tarragona | Reus | 2,75 |
| | | Utrera | 4,00 | Extremadura | Badajoz | Mérida | 3,72 |
| Principado Asturias | Asturias | Avilés | 4,00 | Galicia | A Coruña | Ferrol | 3,00 |
| | | Gijón | 4,00 | | | Santiago de Compostela | 1,90 |
| | | Siero | 3,65 | | Pontevedra | Vigo | 3,50 |
| Illes Balears | Illes Balears | Calviá | 4,00 | Cantabria | Cantabria | Torrelavega | 2,00 |
| Canarias | Las Palmas | Arrecife | 3,20 | Comunidad de Madrid | Madrid | Alcalá de Henares | 3,85 |
| | | San Bartolomé de Tirajana | 3,20 | | | Alcobendas | 4,00 |
| | | Santa Lucía de Tirajana | 3,20 | | | Alcorcón | 4,00 |
| | | Telde | 4,00 | | | Aranjuez | 4,00 |
| | Sta. Cruz de Tenerife | Arona | 2,30 | | | Arganda del Rey | 4,00 |
| | | San Cristóbal | 3,75 | | | Collado | 4,00 |

| | | | | | | | |
|----------------------|-------------|----------------------|------|------------------|--------|----------------------------|------|
| | | de la Laguna | | | | Villalba | |
| | | | | | | Coslada | 4,00 |
| Castilla y León | León | Ponferrada | 3,61 | | | Fuenlabrada | 4,00 |
| Castilla-La Mancha | Ciudad Real | Puertollano | 4,00 | | | Getafe | 4,00 |
| | Toledo | Talavera de la Reina | 3,00 | | | Leganés | 4,00 |
| Comunitat Valenciana | Alicante | Alcoy | 3,30 | | | Majadahonda | 4,00 |
| | | Benidorm | 2,20 | | | Móstoles | 4,00 |
| | | Elche | 3,00 | | | Parla | 4,00 |
| | | Elda | 3,84 | | | Pozuelo de Alarcón | 4,00 |
| | | Orihuela | 4,00 | | | Rivas-Vaciamadrid | 4,00 |
| | | S.Vicente de Raspeig | 3,20 | | | Las Rozas | 4,00 |
| | | Torre vieja | 4,00 | | | San Sebastián de los Reyes | 4,00 |
| | Castellón | Vila-real | 2,00 | | | Torrejón del Ardoz | 4,00 |
| | Valencia | Gandía | 3,25 | | | Valdemoro | 4,00 |
| | | Paterna | 4,00 | Región de Murcia | Murcia | Cartagena | 4,00 |
| | | Sagunto | 3,55 | | | Lorca | 4,00 |
| | | Torrent | 3,80 | | | Molina de Segura | 3,90 |

Cuadro 8. Clasificación del ICIO por tramo de tamaño de municipio. Año 2016.⁵⁶

| Habitantes | Total municipios | Municipios establecidos | Tipo impositivo (%) |
|------------------------|------------------|-------------------------|---------------------|
| Total | 7.579 | 6.823 | 2,61 |
| Hasta 1.000 habitantes | 4.623 | 3.913 | 2,36 |
| De 1.001 a 5.000 | 1.748 | 1.705 | 2,74 |
| De 5.001 a 10.000 | 509 | 508 | 3,06 |
| De 10.001 a 20.000 | 320 | 320 | 3,26 |
| De 20.001 a 50.000 | 241 | 240 | 3,47 |
| De 50.001 100.000 | 81 | 80 | 3,58 |
| De 100.001 a 500.000 | 51 | 51 | 3,74 |
| De 500.001 a 1.000.000 | 4 | 4 | 3,88 |
| Más de 1.000.000 | 2 | 2 | 3,68 |

⁵⁶ <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/ConsultaTipos/pdf/2016/REGIMEN%20COMUN/4C-ICIO.pdf>