



UNIVERSIDAD DE JAÉN

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

PROBLEMÁTICA DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Alumno: María del Carmen Arroyo Arévalo

Mayo, 2016

RESUMEN

En este estudio sobre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), analizo los aspectos que he entendido como más problemáticos sobre este tributo, regulados por los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el trabajo se lleva a cabo el análisis de las exenciones que presenta el ICIO, así como algunos problemas sobre su base imponible con referencia al IVA, a los equipos, maquinarias o instalaciones mecánicas, a los gastos generales de las obras y a las construcciones u obras ilegales.

También se habla de las bonificaciones en la cuota que presenta este impuesto, explicadas con ejemplos de algunas ciudades de nuestro país.

Cabe destacar en este estudio las pequeñas diferencias que existen entre el ICIO y la Tasa por licencia de obras o urbanística, ya que éstos generan una disputa sobre la doble imposición entre ambos y sobre su compatibilidad.

Por último, señalar un ejemplo de devengo de la localidad cordobesa de Zuheros, dado que representa el municipio donde resido, haciendo referencia al tipo de gravamen utilizado.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, problemas, exenciones y base imponible.

ABSTRACT

In this study about the Tax about Buildings, Installations and Constructions, I analyze the aspects I have evaluated as more problematic about this tax regulated by the articles from 100 to 103 of the Combined Text of the Regulated Low of the Inland Revenue sanctioned by the Legislative Royal Decree 2/2004, 5th March.

In the work it is realized the analysis of the exemptions the tax has and some problems about its tax base which is alluded to "IVA", the mechanical machines, general expenses of the constructions and the illegal buildings or constructions.

It is also said about the discounts in the fee which has this tax. The discounts are explained with some examples of some cities of our country.

It should be pointed out that this study the small differences which exist between this tax and the Rate by license of constructions since both cause an argument about the double taxation between both and about the compatibility.

Finally, noting an example of accrual of the town Zuheros, where I live, and making mention to kind of used encumbrance.

KEYWORDS

Tax about Buildings, Installations and Constructions, problems, exemptions and tax base.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN: CARACTERÍSTICAS DEL ICIO	5
2. EXENCIONES EN EL ICIO	8
3. CUESTIONES DUDOSAS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL ICIO ..11	
3.1. PARTICULARIDADES CON EL IVA	12
3.2. ¿SE INCLUYE EL COSTE DE LOS EQUIPOS, MAQUINARIAS O INSTALACIONES MECÁNICAS EN LA BASE IMPONIBLE?	13
3.3. GASTOS GENERALES.....	14
3.4. CONSTRUCCIONES U OBRAS ILEGALES	15
4. BONIFICACIONES EN LA CUOTA.....	16
4.1. BONIFICACIONES OBLIGATORIAS.....	16
4.2. BONIFICACIONES POTESTATIVAS.....	17
4.3. BONIFICACIONES A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO.....	20
5. COMPARACIÓN ENTRE EL ICIO Y LA TASA POR LICENCIA DE OBRAS O URBANÍSTICA	21
5.1. TASA POR LICENCIA DE OBRAS O URBANÍSTICA	21
5.2. ICIO.....	22
5.3. LA TASA POR LICENCIA DE OBRAS Y EL ICIO.....	24
5.3.1. SEMEJANZAS.....	24
5.3.2. DIFERENCIAS	25
6. OTROS PROBLEMAS CAUSADOS POR EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO).....	26
7. EJEMPLO DE DEVENGO DEL ICIO EN ZUHEROS (CÓRDOBA)....	28
8. CONCLUSIONES.....	30

9. BIBLIOGRAFÍA.....	32
10. PÁGINAS WEBS CONSULTADAS	33

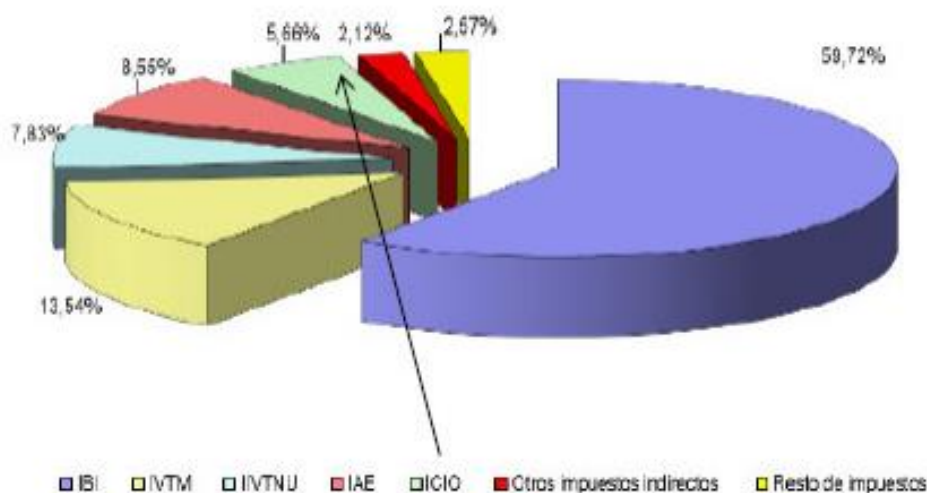
1. INTRODUCCIÓN: CARACTERÍSTICAS DEL ICIO

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se trata de un tributo local de carácter potestativo que debe aplicarse a toda persona física o jurídica que realice cualquier construcción, instalación u obra dentro de un término municipal.

Fue creado y por ello viene regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) con el fin de cobrar un porcentaje sobre el valor de dicha obra, lo que da lugar a una licencia de obras o urbanística¹.

La recaudación de este tributo se ha visto principalmente afectada por la actual crisis de la construcción de los últimos años. En dichos años, los ayuntamientos han tenido una recaudación por parte de este tributo muy baja en comparación con los demás impuestos locales, ya que existe una importante reducción en el sector de la construcción.

Impuestos municipales



Fuente: *Informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las entidades locales "Haciendas Locales en cifras. Año 2010", p. 45. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.*

¹ Véase GOTA LOSADA, ALFONSO. (2000). *DERECHO TRIBUTARIO LOCAL, EN TRIBUTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES*. MADRID. MANUALES DE FORMACIÓN CONTINUADA 8, CGPJ. Pág. 4.

Este impuesto ha contribuido con los ayuntamientos con una recolecta total de 1028,64 millones de euros en el año 2010. Ello simboliza un 5,66% de los ingresos tributarios de sus presupuestos, un 1,95% de los ingresos no financieros y un 1,82% sobre los ingresos globales².

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) posee las siguientes características:

1. Se trata de un tributo generalmente indirecto como dice el artículo 101.1 del TRLRHL. Por una parte, desde el punto de vista económico, se percibe como un impuesto indirecto ya que está sujeto a gravamen indirectamente por el gasto de llevar a cabo una construcción, instalación u obra³. Por otra parte, desde el punto de vista jurídico, se trata de un impuesto directo, ya que el sujeto pasivo contribuyente está incapacitado para implicar a un tercero⁴.
2. Es un impuesto municipal, debido a que se lleva a cabo en las entidades locales.
3. Tiene carácter voluntario, es decir, se aplica si dicho ayuntamiento así lo desea⁵. Por este motivo, si se impone, necesita el acuerdo de la implantación y la aceptación de la respectiva Ordenanza Fiscal.
4. Solamente es gestionado por el municipio que lo disponga.
5. Es un tributo momentáneo, es decir, el pago de la liquidación no coincide con los periodos anuales de recaudación propios de otros impuestos municipales, como por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), Impuesto de Actividad Económica (IAE), la Tasa de Agua o Basura. Este impuesto se devenga cuando se inicia la construcción instalación u obra, aunque no se tenga la respectiva licencia. Por ello, la construcción, instalación u obra se empieza en el momento que se posee dicha licencia o cuando se presenta la notificación previa⁶.

² Véase ALONSO GIL, MIGUEL (2009). *HACIENDA AUTONÓMICA Y LOCAL. LECCIÓN 13*. UNIVERSIDAD CARLOS III. MADRID. Pág. 2.

³ Véase POVEDA BLANCO, FRANCISCO (2005). *MANUAL DE FISCALIDAD LOCAL*. MADRID. IEF. Págs. 712-713.

⁴ Véase MARÍN-BARNUEVO FABO, DIEGO (2010). *EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (CAPÍTULO IV) EN TRIBUTOS LOCALES*. MADRID. 2ª EDICIÓN. THOMSON-CIVITAS. Pág. 516.

⁵ Véase Artículo 59.2 del 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 (Vigente hasta el 30 de Junio de 2017).

⁶ Véase (MARÍN-BAR NUEVO FABO, 2010) . Citado. Págs. 517-518.

2. EXENCIONES EN EL ICIO

Las exenciones al ICIO están recogidas en La Ley Reguladora de las Haciendas Locales artículo 100.2. Está exenta de la retribución de este impuesto toda construcción, instalación u obra propiedad del Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que a pesar de estar sometida al impuesto, son asignadas claramente a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus propias aguas residuales. Aunque su trámite sea gestionado por Organismos Autónomos, así como tratándose de obras de inversión reciente como de obras de mantenimiento⁷.

Por lo tanto, para que se lleve a cabo la exención es necesario el cumplimiento de dos condiciones⁸. Por un lado, lo subjetivo, es decir, que el lugar dónde se realiza la construcción, instalación u obra sea propiedad del Estado, Comunidad Autónoma o entidad local, aunque sea gestionada por cualquier organismo privado. Por el otro lado, lo objetivo, es decir, que la construcción, instalación u obra sea realizada únicamente con la finalidad dictada en la norma.

Las exenciones y algunas singularidades de este impuesto son las siguientes:

- **Santa Sede⁹:**

Existe una confusa reglamentación a cerca de la exención del ICIO a la Iglesia Católica. Según el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre los temas económicos, está establecido la exención total y estable de los tributos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio, ya que cuando se aprobó dicho acuerdo no existía este impuesto en el ordenamiento feudatario español, así que desde su nacimiento en 1988 se planteó si el ICIO podría ser aplicable o no en este caso.

Según la Orden del Ministerio de Hacienda del 5 de junio de 2001, estará exenta permanente y totalmente de este impuesto toda construcción, instalación u obra realizada en la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras

⁷ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. MADRID. FRANCIS LEFEBVRE. Pág. 1472.

⁸ Véase (ALONSO GIL, 2009). Pág. 6.

⁹ Véase LEGALES, ALTER CONSULTORES (2015). *ACUERDO ENTRE ESTADO LEGAL Y SANTA SEDE*. VIDA NUEVA. Pág. 10.

medidas locales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, como por ejemplo los conventos.

Más tarde, según la Orden EHA/2814/2009, del 15 de octubre, se ha comparado la exención del ICIO en la Iglesia Católica con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), ya que la Iglesia Católica no está exenta del pago del IBI, lo cual no es lógico el devengo de este último impuesto si cuando se realizan construcciones, instalaciones u obras se benefician de la exención del ICIO.

Por lo tanto, en el acuerdo sobre asuntos económicos entre el Estado español y la Santa Sede se dispone el privilegio de no devengo total y fijo del IBI de algunos inmuebles. Estos inmuebles son los siguientes: los templos y capillas dedicados a la ceremonia, así como sus filiales o edificios y locales añadidos con el fin de la tarea pastoral; el domicilio de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los espacios asignados a la creación del clero religioso y las Universidades eclesiásticas; así como los inmuebles destinados principalmente a residencias o conventos de las Órdenes o Agrupaciones Religiosas.

Al final, la Orden EHA/2814/2009 del 15 de octubre del Ministerio de Hacienda ha cambiado la Orden del 5 de junio 2001 aclarando que estarán exentos del ICIO aquellos inmuebles que también lo estén del IBI (artículo IV, apartado 1.A del nombrado Acuerdo anteriormente). Sin embargo, en 2014 se anuló la Orden EHA/2814/2009 del 15 de octubre porque se estimaba contraria a lo inicialmente acordado. Por lo tanto, se puede disfrutar de la exención total y fija en este impuesto en todo lo relacionado con la Iglesia Católica (OM 5-6-2001).

- **Universidades:**

Según el artículo 59 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, admitido por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, los ayuntamientos tendrán el permiso para dictar y pedir el ICIO sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Por ello, si el procedimiento de la construcción, instalación u obra produce el cobro de dicho impuesto y de la que es propiedad la universidad pública, esta estará exenta del ICIO y

por lo tanto, tendrá que estimarse de acuerdo a las circunstancias de ese caso en particular.

Se plantea la exención de las universidades públicas al ICIO, de forma que la Ley 6/2001 no aprecia ningún beneficio fiscal en los impuestos locales y únicamente lo hace con las organizaciones sin ánimo de lucro, las cuales solo afectan al IBI, IAE e IIVTNU. Por lo tanto, las universidades se encuentran sujetas al ICIO¹⁰.

- **Obras de alcantarillado:**

Las construcciones, instalaciones u obras de alcantarillado como son obras de saneamiento o depuración de aguas residuales están exentas de este impuesto¹¹, ya que las aguas residuales son de naturaleza pública.

- **Vivienda del vigilante de un recinto público:**

Un canal de posesión pública hidráulica requiere de una vigilancia permanente, lo que conlleva a la necesidad de la construcción de una casa para un vigilante. La construcción de esta vivienda afecta a uso público y por lo tanto, se encuentra exenta al ICIO¹².

- **Aparcamiento de un aeropuerto:**

Cualquiera obra propiedad del Estado, Comunidades Autónomas o entidades locales está exenta del ICIO. Por ello, las obras de adaptación de un aparcamiento, que se encuentra establecido para un aeropuerto, son propias del funcionamiento del mismo y con más motivo cuando este se encuentre situado en zonas lejanas al centro urbano, así que estas obras de acondicionamiento no están sujetas al ICIO¹³.

¹⁰ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. Pág.1472.

¹¹ Véase CARLOS DAVID DELGADO SANCHO (2011). *EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*. MADRID. FRANCIS LEFEBVRE. Pág. 1.

¹² Véase (DELGADO SANCHO, 2011).

¹³ Véase (DELGADO SANCHO, 2011).

- **Viviendas de protección oficial:**

La construcción de viviendas de protección oficial está determinada como urbanismo estricto y no en los grandes servicios. Por ello, se requiere de una Licencia de obras o urbanística de personalidad obligatoria aunque con algunas limitaciones, como son las bonificaciones que más adelante veremos, así que la realización de estas viviendas no está exenta del impuesto¹⁴.

- **Aparcamiento subterráneo:**

Aunque en la diversidad de condiciones en el permiso para construir un aparcamiento subterráneo se tenga la probabilidad de no tener que pedir la licencia de obras, ello no quiere decir que dicha construcción se encuentre exenta de ella, así como del ICIO¹⁵.

3. CUESTIONES DUDOSAS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL ICIO

Según el artículo 102.1 del TRLRHL, la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras está formada por el coste real y efectivo de dichas construcciones, instalaciones u obras, entendiendo por ello, el presupuesto de su realización real, y no, todos los pagos realizados por el dueño de la obra. Con respecto a esta explicación, los órganos jurisdiccionales han destacado que hay que excluir en la base imponible algunos gastos indiferentes al concepto de obra civil¹⁶. Estos gastos son los explicados a continuación:

- El IVA y otros tributos parecidos propios de los sistemas especiales.
- Las tasas, precios públicos y otras prestaciones patrimoniales de tipo público municipal conectadas con las construcciones, instalaciones u obras.
- Los honorarios capacitados.
- Cualquier otro gasto que separe totalmente el coste de realización real.

¹⁴ Véase (DELGADO SANCHO, 2011).

¹⁵ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. Pág. 1472.

¹⁶ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. Pág. 1473.

Es en este momento cuando surgen diversas dudas sobre este impuesto ya que existe la opción de que puede parecer excesivo. Desde la perspectiva de que cuando vas a llevar a cabo una construcción, instalación u obra tienes que pedir la licencia de obras, lo que conlleva a pagar sus respectivas tasas al ayuntamiento y también se debe pagar el ICIO sobre el presupuesto de la construcción, instalación u obra. Es aquí cuando se plantea una posible imposición.

3.1. PARTICULARIDADES CON EL IVA

Conforme con los criterios legislativos y en contra de la intención de los entes locales que han amparado la comparación del coste real y efectivo de la obra con la denominación de coste total, el diputado cambió esta norma. En un principio lo hizo a través de la Ley 50/1998, de 28 de diciembre, que no incluyó en su argumento al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y otros tributos similares de gobiernos específicos, así como tampoco las tasas, precios públicos y otras prestaciones patrimoniales de naturaleza notoria local vinculadas con las construcciones, instalaciones y obras anteriores. Más tarde, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, se ha llevado a cabo una explicación verdadera del concepto y se ha demostrado que el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra se ha comparado con el coste de realización real de estas.

El Tribunal Supremo considera que no existe discrepancia entre ambos impuestos (ICIO e IVA). Las razones que plantea son las siguientes:

- a. Según el artículo 33 de la Sexta Directriz 77/388/CEE de la Ley 39/88 de Haciendas Locales, no está prohibido que los países de la Unión Europea puedan imponer algún impuesto siempre y cuando este no cargue el volumen de negocios. Está permitida la imposición de cualquier tributo indirecto que no retrase la aplicación del IVA. El Tribunal Supremo estima que el ICIO no impone un gravamen sobre el consumo de bienes y servicios generales, sino únicamente sobre las construcciones, instalaciones y obras que requieran de una licencia urbanística.
- b. El ICIO, a diferencia del IVA, no es aplicado a todos los movimientos del procedimiento productivo, es decir, por ejemplo la adquisición de los primeros

materiales que se utilizan en la construcción, instalación u obra o el transporte de ellos. Este tributo se aplica solo en una instancia que es el momento en el que se lleva a cabo dicha construcción, instalación u obra.

c. El IVA es un impuesto internacional ya que controla las exportaciones e importaciones de bienes y servicios. Sin embargo, el ICIO es un impuesto nacional.

d. El periodo de pago de ambos impuestos no es similar ya que el IVA se paga periódicamente ingresando en Hacienda la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado, mientras que el ICIO tiene un único pago cuando se concede la licencia de obras. El ICIO no puede ser repercutido ni soportado, bien por el dueño de la obra o bien por el contratista.

3.2. ¿SE INCLUYE EL COSTE DE LOS EQUIPOS, MAQUINARIAS O INSTALACIONES MECÁNICAS EN LA BASE IMPONIBLE?

Existen algunas ideas polémicas. Una de ellas se basa en las cuantías respectivas de equipos, máquinas e instalaciones contruidos por personas ajenas a la obra¹⁷. La deducción que ha sacado la jurisprudencia del Tribunal Supremo más actual es que si no se incluye en la base imponible el coste de los equipos, las maquinarias o las instalaciones mecánicas, exceptuando el coste de sus montajes, contruidos por personas terceras ajenas a la obra y unidas a las mismas y que por si no es necesario la licencia de obras, este descarte no logra al coste de los equipos, instalaciones y maquinarias que se elaboran, sitúan o ejecutan como componentes técnicos asociados a la obra, y pertenecientes al proyecto para el cual se pide la licencia urbanística y que no posean de identidad propia acerca de la construcción.

Tomando como referencia esta explicación, el Tribunal Supremo en el veredicto de 14 de mayo de 2010 ha llegado a la conclusión de que en el caso de una central eólica se incluye en la base imponible del impuesto el coste de los equipos imprescindibles para la obtención de la energía eólica constituyendo la integración de elementos permanentes y distribuidores de una instalación fija, no un acoplamiento que

¹⁷ Véase (DELGADO SANCHO, 2011).

puede sustituirse, que finaliza siendo una armadura concreta y que necesita el consentimiento de una licencia urbanística (Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). De la misma forma, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2011, con el soporte del anterior veredicto del TS de 14 de mayo de 2010 ha ampliado esta creencia que también pertenece a la base imponible del ICIO. Lo ha hecho en el caso de las instalaciones de plantas fotovoltaicas de energía solar ya que el coste total de las piezas imprescindibles para la obtención de la energía que se proyecten en el plan para el cual se reclama la licencia urbanística y que escasee de rareza o identidad particular de acuerdo a la instalación llevada a cabo.

3.3. GASTOS GENERALES

Los gastos generales no se nombran en las exenciones de la base imponible del ICIO¹⁸. Pero el legislador no los incluye en las anteriores reformas del anterior artículo. Sin saber el porqué de la exclusión de dichos gastos, el Tribunal Supremo únicamente los exceptúa en la legislación¹⁹.

Son excluidos los gastos generales ya que son gastos indirectos sujetos por el contratista. Por ello, según la STS con nº Recurso 95/2010 de 1 de diciembre de 2011, se insta que no hay que incluir en la base imponible del ICIO los gastos generales de las construcciones, instalaciones u obras. Ello haciendo referencia al sujeto pasivo del tributo, es decir, al dueño de la obra ya sea o no el propietario de la edificación. Como este concepto forma parte del coste total de la obra y no del coste real y efectivo, que es el que hay que incluir en la base imponible, no se utiliza para la inclusión de la BI de este impuesto²⁰.

Cuando se realiza el presupuesto para una obra y en este no se separan los gastos generales del contratista, según la Sentencia 184/2015 del Juzgado nº2 de lo Contencioso Administrativo de Barcelona del 8 de junio de 2015, sí está permitido

¹⁸ Véase Artículo 102.1 del 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 (Vigente hasta el 30 de Junio de 2017).

¹⁹ Véase VV.AA. (2009). *ACTIVIDAD INMOBILIARIA: RÉGIMEN FISCAL: IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*. MADRID. ARANZADI EXPERTO THOMSON REUTERS.

²⁰ Véase Sentencia del Tribunal Supremo con nº Recurso 95/2010 de 1-12-2011.

quitar los anteriores gastos de la base imponible a pesar de no estar desglosados en el presupuesto primero aunque sí en el último²¹.

3.4. CONSTRUCCIONES U OBRAS ILEGALES

Está prohibida la realización del hecho imponible en las construcciones, instalaciones u obras ilegales. Cuando se han llevado a cabo sin licencia y no son aptas de legalización se repercute a una sanción administrativa por dicha infracción. El pago de la multa no implica el permiso de la construcción, instalación u obra. Después del pago de la sanción se le exige el derribo de lo construido ya que no está construida legalmente ni puede conservarse²².

Con algunos cambios, el argumento de este artículo se ha llevado a la legislación urbanística autonómica vigente ya que aquella persona que edifica construcciones, instalaciones u obras que están construidas ilegalmente debe pagar una sanción y también, en el caso de que sea posible, legalizar la construcción o por el contrario, destruir lo ya construido²³.

Por ejemplo, un particular balear desea hacer una reforma en su casa cerrando un porche y abriendo otro, así como construyendo también una piscina. Es decir, realiza una ampliación de su vivienda a través de una obra ilegal ya que no solicita las licencias necesarias. Cuando se descubre esta actuación ilegal, se empieza a tramitar la infracción urbanística por la ejecución de dicha obra. Dependiendo de la semejanza de la obra con la normativa varían las medidas aplicables²⁴:

- a) Si la obra es completamente contraria a la normativa urbanística, es decir, que por ningún motivo puede estar permitida, se obliga al infractor que vuelva a dejar el inmueble en el estado en que se encontraba con anterioridad a la obra, de manera que parezca físicamente que no se ha realizado ninguna acción en contra

²¹ Véase Sentencia 184/2015 del Juzgado nº2 de lo Contencioso Administrativo de Barcelona del 8-6-2015.

²² Véase artículo 51 del antiguo Reglamento de disciplina urbanística de 1978 (RD 2187/1978, de 23 de junio).

²³ Véase SANTANDREU MONTERO, JOSÉ ANTONIO (2005). *REFLEXIONES SOBRE EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*. MADRID. ISBN. Págs. 269-275.

²⁴ Véase DE SALVADOR, PELAYO (2015). *CONSECUENCIAS DE OBRAS ILEGALES*. DE SALVADOR.

del Derecho. Por lo tanto, se podrá exigir la demolición de la construcción ilegal.

- b) Si la obra es compatible con la normativa, es decir, que a pesar de no tener la licencia correspondiente, ésta podría haber sido concedida. El infractor puede solicitar la licencia y autorización oportunas para legalizar la obra. De manera que ya hablaríamos de una obra legal.

De acuerdo a la normativa balear, el transgresor cuenta con dos meses para pedir que se le legalice la obra. Si no lo hace en este plazo, se verá obligado a demoler dicha obra.

- c) Si la obra no es totalmente compatible, se deberá derribar aquella parte que no sea compatible y solicitar el permiso para legalizar la parte que sí lo es. En este caso, se legalizarían los porches y se derribaría la piscina.

En el caso de que el infractor no obedezca el mandato de demolición, está permitida la imposición de multas hasta que se cumpla dicha orden y, además, el ayuntamiento puede realizar él mismo el derribo.

En el momento en el que se realiza una obra de demolición no se lleva a cabo el hecho imponible de este impuesto ya que su finalidad no es la construcción de un edificio determinado, sino dejar libre ese solar para la utilización de cualquier objetivo urbanístico. Lo mismo pasa cuando el derribo se produce por una ruina inmediata porque se produce a través de una orden de ejecución sin necesitar la licencia debido a su urgencia.

Las obras que son apoyadas por una orden de ejecución de obras de mantenimiento o restauración en cualquier edificación, no están sujetas al ICIO. Existen algunas Comunidades Autónomas a favor de esta afirmación, como por ejemplo Castilla y León²⁵ y otras que se encuentran en contra, como es el caso del País Vasco²⁶.

²⁵ Véase TSJ Castilla y León 29-1-02.

²⁶ Véase TSJ País Vasco 14-4-99.

4. BONIFICACIONES EN LA CUOTA

4.1. BONIFICACIONES OBLIGATORIAS

Según el artículo 159.2 del TRLRHL, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla disfrutaban de una bonificación del cincuenta por ciento sobre las cuotas tributarias en los tributos municipales establecidos en dicha ley. Por lo tanto, el impuesto sobre construcción, instalaciones y obras queda incluido.

4.2. BONIFICACIONES POTESTATIVAS²⁷

En el artículo 103.2 del TRLRHL están fijadas las bonificaciones potestativas. La Ordenanza Fiscal de este impuesto tiene que legalizar su creación así como también los otros asuntos propios y responsables no normalizados en dicha ley.

- **Bonificación de especial interés o utilidad municipal:**

Las bonificaciones publicadas de interés propio o beneficio municipal serán como máximo de hasta el noventa y cinco por ciento beneficiando a las construcciones, instalaciones u obras que participen en eventos sociales, culturales, histórico artísticas o de impulso de empleo que demuestren esta afirmación, la cual deberá pertenecer al Pleno de la Corporación y el sujeto pasivo tendrá que solicitar previamente dicha bonificación.

Por ejemplo, el ayuntamiento de Sevilla establece que únicamente pueden beneficiarse de las bonificaciones de especial interés o utilidad municipal los siguientes casos:

1. Las construcciones de restauración de edificios apoyados por el programa actual, que tengan la opción de catalogarse en las calificaciones de cambio parcial y menor, y su objetivo sea la restauración del edificio. Estos sucesos tendrán una bonificación del ochenta por ciento.
2. Las construcciones, instalaciones u obras llevadas a cabo con el fin de la fundación de actividades empresariales y que sean consideradas de especial

²⁷ Véase (ALONSO GIL, 2009).

interés o utilidad municipal por participar en actividades de intensivo de trabajo que muestren esta afirmación, se beneficiarán de una bonificación con un límite de hasta el noventa y cinco de la cuota íntegra del ICIO.

- **Bonificación para la explotación eléctrica de la energía solar:**

Aquellas construcciones, instalaciones u obras, que lleven integradas en ellas métodos para la producción térmica o eléctrica de la energía solar, podrán disfrutar de una bonificación de hasta el noventa y cinco por ciento de la cuota. Esta bonificación cuenta con un uso limitado a que las instalaciones para la elaboración de calor incorporen desagües que posean de la adecuada equiparación de la eficiente Administración.

Por ejemplo, el ayuntamiento de Zaragoza establece que:

1. Las construcciones, instalaciones u obras basadas en el montaje de sistemas para la explotación térmica o eléctrica de la energía solar y otras fuentes de energía renovable tendrán una bonificación del treinta por ciento. La fijación de dicha bonificación se llevará a cabo cuando las instalaciones para la elaboración de calor incorporen alcantarillas que tengan la adecuada homologación de la Administración. No se podrá disfrutar de la bonificación en el momento en el que el montaje de los sistemas de explotación de la energía solar sea obligatorio en relación a la ley especial en este tema. Esta bonificación únicamente se llevará a cabo sobre la parte de la cuota que le corresponde a las construcciones, instalaciones u obras asignadas a este objetivo.
2. Las construcciones que promuevan la energía hidráulica o la recolección del agua de lluvia y aguas usadas podrán gozar de una bonificación del cinco por ciento sobre la cuota.

- **Bonificación por la realización de inversiones para infraestructuras:**

Las construcciones, instalaciones u obras relacionadas con los programas de fomento en los negocios privados en infraestructuras se satisfarán de una bonificación máxima del cincuenta por ciento sobre la cuota del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Todos los ayuntamientos españoles que aplican esta bonificación tienen fijado este porcentaje.

- **Bonificación para las viviendas de protección oficial:**

Cuando se realiza una construcción, instalación u obra relacionada con una vivienda de protección oficial se puede aplicar a dicha construcción, instalación u obra una bonificación de hasta el cincuenta por ciento sobre su cuota.

Por ejemplo, el ayuntamiento de Granada dicta que disfrutarán de una bonificación del treinta por ciento de la cuota de dicho tributo, con el apoyo de lo fijado en el artículo 103.2 d) del RDL 2/2004, en el caso que se pruebe a través del certificado oportuno que el fin del inmueble sea la edificación de viviendas de protección oficial en sistema de renta. Esta bonificación aumentará hasta el cincuenta por ciento cuando estas viviendas de protección oficial en sistema de renta sean designadas por lo menos en un treinta por ciento a familias monoparentales o víctimas de la violencia de género. Dicha bonificación únicamente alcanzará a la parte de cuota oportuna a viviendas protegidas en el momento que se trate de promociones mezcladas en las que se incorporen casas protegidas y casas de alquiler libre. De la misma forma, esta bonificación no llegará a la parte perteneciente a cocheras y locales.

- **Bonificación favorable a los discapacitados:**

Se aplicará una bonificación de hasta el noventa por ciento a aquellas construcciones, instalaciones y obras que se lleven a cabo con el fin de facilitar el estado de acceso y habitabilidad a aquellas personas discapacitadas.

Por ejemplo, el ayuntamiento de Sevilla tiene establecido que podrán gozar de una bonificación del noventa por ciento sobre la cuota de este impuesto, aquellas obras que tengan como fin el favorecimiento de las circunstancias de acceso y habitabilidad en las personas discapacitadas. También dicta que no se podrá aplicar esta bonificación en aquellos casos que la construcción, instalación u obra obtenga una subvención, ya sea a través de un medio público o privado. Por último, tiene fijado que para el beneficio de esta bonificación, el afectado tiene que entregar en el Negociado del

Impuesto del Departamento de Gestión de Ingresos, acompañado de la solicitud de autoliquidación, petición al respecto, teniendo que entregar también:

- a) Presupuesto de ejecución material de la actuación, aprobado por el Colegio Profesional oportuno, en el que se explique el fin de la construcción, instalación u obra y se desarrolle, en su supuesto, la parte de las mismas asignadas al favorecimiento de las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.
- b) Declaración formal del sujeto pasivo de no cobrar ninguna ayuda por la construcción, instalación u obra.

Si esta bonificación no es aprobada, no se aprovechará la bonificación asignada en la autoliquidación, regulándose la posición tributaria de la obra en duda, por el Departamento de Gestión de Ingresos.

4.3. BONIFICACIONES A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO

Para los planes de apoyo en eventos de excepcional interés público existe una bonificación máxima del noventa y cinco por cien sobre la cuota²⁸. Si una construcción, instalación u obra se produce o se inicia anteriormente a la finalización de la duración indicada para el evento en la Ley específica que lo legalice y, por ello, antes de la terminación de la validez de dicha ley, se podrá aplicar los correspondientes beneficios fiscales dispuestos en los planes de apoyo a eventos de excepcional interés público.

La tasa concedida por el permiso de la licencia de obras que corresponde a la construcción, instalación u obra, será deducible de la cuota íntegra del impuesto en el momento que quede implantado en las ordenanzas fiscales²⁹.

Algunas de las actividades llevadas a cabo en eventos de excepcional interés público son³⁰:

²⁸ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. Pág. 1474.

²⁹ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. Pág. 1474.

³⁰ Véase DEPARTAMENTO DE FISCALIDAD DE RCR PROYECTOS DE SOFTWARE (2016). *BONIFICACIONES FISCALES POR ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO. ACTIVIDADES DE MECENAZGO*. SUPER CONTABLE.

1. Actividades implantadas por el Instituto Cervantes para el fomento y la expansión de la lengua española y de la cultura a través de avances tecnológicos u otros métodos.
2. El impulso y la propagación de las lenguas oficiales en los distintos territorios del Estado español realizadas por las respectivas instituciones de las Comunidades Autónomas con una lengua oficial propia.
3. Actividades realizadas por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la reducción de la pobreza y la obtención del crecimiento humano en los países en desarrollo.
4. Actividades llevadas a cabo por la ONCE en el ámbito del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, y también otras actividades culturales potenciadas por esta fundación en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, la Exposición itinerante “El Mundo Fluye” y el espacio cultural “Cambio de Sentido”.

Los planes destinados a la eliminación de la violencia de género, los cuales hayan obtenido una subvención a través de las Administraciones Públicas o estas colaboren en su realización.

5. COMPARACIÓN ENTRE EL ICIO Y LA TASA POR LICENCIA DE OBRAS O URBANÍSTICA

5.1. TASA POR LICENCIA DE OBRAS O URBANÍSTICA

No está clara la definición del concepto del hecho imponible de la Tasa por licencia de obras o urbanística. Por ello, se exponen dos posturas. En primer lugar, esta Tasa es reclamada por la prestación de un servicio sin depender de la obtención de la licencia o no. Y en segundo lugar, el devengo de dicha tasa se producirá cuando se obtenga la licencia, por lo que si la licencia no se obtiene no habrá que abonar la tasa.

Como conclusión a esta duda, el hecho imponible de la tasa sería la actividad administrativa desarrollada para comprobar la viabilidad urbanística de la edificación proyectada, por lo que practicada dicha actividad, la tasa se convertiría en exigible sin dependencia de que no sea finalmente aprobada.

Otro aspecto importante pero diferente sería la posibilidad de devolución de la cuantía una vez que ya se ha pagado, según el artículo 26.3 TRLHL³¹. En el caso de que la obra no acabe realizándose debido a motivos no imputables al sujeto pasivo, no tendría que devolverse el coste de la tasa que ya ha sido abonada ya que ello podría ocasionar un riesgo para la Administración, por lo tanto dicha demanda de devolución del importe de la tasa podría aumentarse por parte de la población. Por ejemplo, no se puede aprobar la devolución de esta cuantía cuando sea por renuncia de materia o por motivos ajenos al sujeto pasivo. Resumiendo, se podrá llevar a cabo la devolución de tal cuantía por aquella causa recogida en el artículo, ya citado antes, 26.3 TRLHL³².

Tampoco tiene porqué cobrarse ningún importe por una tasa para actos urbanísticos que sean realizados por el consentimiento de una sucesión de Proyectos de Urbanización, a causa de que tales proyectos se relacionan con el Plan de Ordenación que las Administraciones establecen llevar a cabo, tratándose de una realización de este proyecto y ya que prevalece el interés general ante el individual³³.

Del mismo modo y, siguiendo lo establecido por el artículo 27.1 de TRLHL, la tasa también podrá ser exigida por la autoliquidación. Esto quiere decir que será el propio contribuyente quien calcule la deuda tributaria que le pertenecerá retribuir. Sin embargo, esto no significa que la licencia sea concedida en seguida ya que la tasa, como ya hemos visto anteriormente, será exigible por la actividad que lleve a cabo la administración para comprobar que es cierto el acondicionamiento urbanístico del proyecto que se va a realizar, aunque esta no sea asignada. Aunque, el acto de que la Administración notifique el pago de la Tasa por licencia urbanística o de obras, significa que dicha licencia se ha concedido.

5.2. ICIO

El hecho imponible del ICIO según el artículo 100.1 de TRLHL se constituye por la elaboración en un determinado municipio de una construcción, instalación u obra

³¹ 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.

³² INFORME JURÍDICO (1997). *ANULACIÓN TASA LICENCIA URBANÍSTICA*. DIPUTACIÓN DE ZAMORA. Pág. 12-13.

³³ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección: 2 Nº de Recurso: 11127/1998 Procedimiento: RECURSO CASACIÓN Ponente: JAIME ROUANET MOSCARDÓ. F.J. 2º A).

para la que se requiere la licencia de obras o urbanística con independencia de que esta se tenga o no todavía. Aunque esto no significa que cualquier uso del suelo que sí esté sujeto a la obtención de la licencia urbanística, ordene el pago del ICIO, debido a que por construcción, instalación u obra se entenderá aquel cambio o alteración del suelo especificado con la situación en él de alguna edificación, elemento fijo o estructura de forma que tenga que estar condicionado a la autorización municipal y que ello represente de manera relevante la capacidad contributiva impuesta por el ICIO, es decir, la riqueza que se va a añadir al suelo, no que se quita de él.

Como ya hemos visto lo que ocurre en el pago de la Tasa por licencia de obras o urbanística, con respecto a las obras que se realicen con el cumplimiento de un proyecto urbanístico están exentas al ICIO, ya que no requieren una licencia de obras al ser el mismo proyecto quien legaliza las mismas³⁴.

Haciendo referencia al momento de exigir el pago de este impuesto, es decir, a su devengo, podemos decir que este se puede devengar mediante la autoliquidación según queda reflejado en el artículo 103.4 del TRLHL. Sin embargo, cuando el sujeto no presenta la declaración de autoliquidación dentro del plazo establecido, no siempre existe infracción tributaria ya que el ayuntamiento dispone de todos los datos necesarios del sujeto para realizar la liquidación provisional³⁵.

De este modo, en el supuesto de que el sujeto pasivo tenga concedida la licencia urbanística para llevar a cabo la construcción, instalación u obra pero no la realice, no se producirá el hecho imponible de este impuesto, es decir, no se devengará y, por lo tanto, el sujeto pasivo no tendrá el deber de pagar el impuesto pudiendo reclamar la devolución del importe que haya sido ingresado en la liquidación provisional. Este supuesto es contrario a lo ocurrido en el devengo de la Tasa por licencia de obras o urbanística ya que en ella no se puede exigir la devolución porque como hemos indicando antes, está formado por el servicio prestado a la persona solicitante para estudiar la viabilidad, independientemente de que no se realice en todo o en parte de dicha construcción, instalación u obra para la que se pide.

³⁴ Véase VV.AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. Pág. 1472

³⁵ Véase Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección: 2 N° de Recurso: 6194/1998. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.

La liquidación provisional y la autoliquidación, métodos para la realización del devengo del ICIO, forman parte solamente de ingresos a cuenta aunque no por esto se impide que una vez finalizada la obra dependiendo de dicha obra, el coste de esta y el momento de inicio, el ayuntamiento pueda cambiar la base imponible ya impuesta de forma que se será entonces cuando se realice la liquidación definitiva³⁶.

Como consecuencia de ello, el hecho imponible de la liquidación definitiva no implica una comprobación del acto administrativo realizado en la liquidación provisional así como tampoco va a estar sujeto a las limitaciones necesarias para la revisión de oficio establecido en los artículos 102 y siguientes de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA)³⁷.

Existen bastantes cuestiones a cerca del momento de exigir la autoliquidación, es decir, si se realiza en la liquidación provisional, en la liquidación definitiva o en ambos casos. Con respecto a esta problemática, ha sido el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, entre otros, quien ha indicado, a través del artículo 103.4 de la TRLHL, que la autoliquidación tendrá lugar el momento en que se inicie la construcción, instalación u obra, recordando en esta norma que esto ocurrirá cuando la correspondiente licencia aún no se haya obtenido. Un ejemplo de ello y como bien figura en el artículo 104.2 de la Ley, es que las construcciones, instalaciones u obras naturalmente llevadas a cabo y con el coste real de ellas, el ayuntamiento será quien tras una precisa revisión administrativa podrá cambiar la base imponible provisional quedando esta liquidación como la definitiva, reclamando o devolviendo, según el caso, al sujeto pasivo la cuantía correspondiente³⁸.

5.3. LA TASA POR LICENCIA DE OBRAS Y EL ICIO

Existen algunas semejanzas entre la tasa por licencia de obras y el ICIO, así como también hay diferencias entre ambos. A continuación van a ser explicadas.

³⁶ Véase Artículo 103.1 del 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 (Vigente hasta el 30 de Junio de 2017).

³⁷ Véase Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

³⁸ Véase Sentencia número 299/2000 de 19 de junio. JT\2000\1178 FJ. 3º.

5.3.1. SEMEJANZAS

Cuando se habla de la Tasa por licencia de obras o urbanística y del ICIO sin haber doble imposición, se puede decir que estos son completamente compatibles ya que el hecho imponible no es el mismo en los dos casos. Por una parte, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras impone la capacidad contributiva, es decir, la riqueza del sujeto, que se desvela en el momento que se realiza la obra, y por otra parte, la Tasa por licencia de obras o urbanística está orientada a cubrir los costes producidos como consecuencia de la actividad local realizada para comprobar la viabilidad urbanística y la técnica de la licencia, la cual es el sujeto quien la solicita.

Como justificante de lo anterior, se muestra como comparación la STSJ de Cataluña, en relación con la STS de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998,487), donde queda figurado que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se trata de una cuestión diferenciada ya que se trata de ingresos con carácter visiblemente distinguido. El Tribunal Supremo afirma que dicho tributo es un ingreso unido más bien a la realización de unas determinadas prestaciones de servicios sin carácter obligatorio o determinados aprovechamientos. Indiferenciadamente, partimos de la base de que los hechos imposables son distintos ya que el ICIO grava la capacidad contributiva o riqueza del sujeto que se desvela cuando se realiza la obra, mientras que la tasa es una compensación económica que será satisfecha por el uso o verificación de la viabilidad de lo que se va a realizar. Por lo tanto, de acuerdo a los razonamientos anteriores se puede decir que existe una compatibilidad perfecta entre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la Tasa por licencia de obras o urbanística³⁹.

5.3.2. DIFERENCIAS

A pesar de que entre el ICIO y la Tasa por licencia de obras o urbanística existe compatibilidad, también hay diferencias.

En los ayuntamientos el ICIO es uno de los instrumentos recaudatorios más importantes, tomando como base al principio de suficiencia financiera apartándose del principio de capacidad económica, el cual regula el artículo 31.1 de nuestra

³⁹ Véase VV.AA. (2009). *ACTIVIDAD INMOBILIARIA: RÉGIMEN FISCAL: IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*.

Constitución. Por este motivo es por lo que se estima al ICIO como sobreimposición en el período de la construcción colocándolo en relación a otra serie de actividades económicas.

El ICIO es instaurado por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y se defiende con la imperfección de la cuantificación de la Tasa por licencia de obras o urbanística de la que establecían los ayuntamientos. Este importe de carácter porcentual continuo no contaba con la relación con el coste de los servicios que eran proporcionados por el ayuntamiento del municipio para así poder otorgar las respectivas licencias⁴⁰.

Desde que este impuesto fue creado y empezó a tramitarse en el parlamento, se planteó que el fin de este sería perfeccionar o reemplazar, si procedía, a la Tasa por licencia de obras o urbanística puesto que esta actuaba más como un impuesto que como una tasa. También disponía de una parte tributaria exagerada con respecto al límite legal impuesto. Así fue como se creó el ICIO acompañando a la tasa, aceptando que los ayuntamientos de los municipios tenían que disponer de un nuevo ingreso, el cual constaba del coste real en el porcentaje a la construcción, instalación u obra llevada a cabo.

6. OTROS PROBLEMAS CAUSADOS POR EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

El ICIO ocasiona diferentes problemas. Uno de los más importantes aparece con la exactitud de la base imponible del mismo, así como también de la Tasa por licencia de obras o urbanística ya que las dos tienen como táctica de cuantificación el presupuesto de ejecución material de la obra. En el caso de la Tasa, ésta está basada en ofrecer un servicio o realizar una actividad de forma local que influya en el sujeto pasivo, bien positiva o negativamente. Por otra parte, en el ICIO el hecho imponible se forma por la elaboración de una construcción, instalación u obra en el municipio y para la misma es necesaria la correspondiente licencia de obras.

⁴⁰ Véase (GOTA LOSADA, 2000). Pág. 487.

Es el Tribunal Supremo quien establece que no se podrá llevar a cabo el hecho imponible sólo por haber solicitado la licencia urbanística ni en la tasa por licencia de obras ni en el propio ICIO, es decir, todas las obras que requieran de una licencia de obras o urbanística por influir en el uso del suelo, estarán exentas del pago del ICIO cuando se destinen a bienes de uso público, como por ejemplo, aquellas obras en aeropuertos, puentes, autopistas,...

Otro problema que origina el ICIO es, actualmente, el erróneo cobro de dicho impuesto en numerosas ocasiones así como también el de la Tasa por licencia de obras, de forma que más tarde es reclamada su recuperación. Sin embargo, es necesario que se estudien las características de cada supuesto en particular para así evitar el cobro definitivo por parte de la Administración que no esté adaptada a la ley.

Partiendo de la fatídica situación económica que se está viviendo en nuestro país, son muchas las construcciones, instalaciones y obras que se tramitan para el pago del ICIO y que posteriormente no se comienzan, es decir, se recauda el tributo pero no se lleva a cabo el mismo. El Tribunal de Justicia afirma que el pago del ICIO es debido en su momento y después se transforma inadecuado al confirmar que no tiene lugar el inicio de la obra. El TSJ de Valencia⁴¹ aprueba el derecho de recuperar el importe de dicho concepto, aunque hayan pasado cuatro años desde que se hizo el ingreso. De esta forma, no es aceptado el principio de la Administración sobre el plazo de preinscripción, ya que éste empieza a contar desde que el ingreso se convierte inadecuado y no desde que se ejecuta.

Por otra parte, existe la Sentencia del 30 de junio de 2014⁴² en la cual la intensión del demandante es la solicitud de devolución del ICIO por una construcción que no había tenido inicio pero que sí tenía la concesión de la licencia y por la que se cobró el respectivo importe. De esta forma, se entiende por el Tribunal que el contribuyente tiene el derecho de devolución de los ingresos incorrectos.

Existe también el caso en el que se pide la licencia de obras, la cual dispone de una tasa. En este caso, sería probable recuperar dicha tasa cuando la Administración no produzca la correspondiente actividad administrativa que establezca la licencia.

⁴¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo (27 de junio de 2013).

⁴² Sentencia nº 657/2014 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-Administrativo, (Rec 74/2014).

La aplicación de la tasa simultáneamente con el ICIO es otro de los problemas que se plantean, ya que se produce una doble imposición, al imponerse en las dos la misma base. Sin embargo, existe y, por ello, hay que destacar la compaginación del ICIO con la Tasa por licencia de obras o urbanística.

Por último, otro de los problemas que se cuestionan es el caso en el que el titular de la construcción, instalación u obra es un ente público como por ejemplo, un ayuntamiento, pero lleva a cabo la misma a través de un constructor privado, para la construcción de un pabellón municipal deportivo, por ejemplo. Aquí, sería el ayuntamiento el contribuyente y, por ello, el constructor sería quien ejercería de sujeto pasivo sustituto solicitando también la respectiva licencia de obra. Cuando el pabellón deportivo estuviese acabado, el sujeto pasivo, es decir, el constructor, tendría el derecho de repercutir lo que ya se ha abonado al contribuyente del ICIO. Ello resultaría innecesario porque la construcción afectaría al patrimonio del ayuntamiento.

Ante circunstancias parecidas a la mencionada anteriormente, algunos Tribunales Superiores de Justicia estiman que el sustituto ocupa el puesto del contribuyente ya que está claro que dicha relación le pertenece al contribuyente. De esta forma, no se le podría reclamar el sustituto lo que le pertenece al contribuyente.

7. EJEMPLO DE DEVENGO DEL ICIO EN ZUHEROS (CÓRDOBA)

La cuota tributaria del ICIO se calcula aplicando el tipo de gravamen a la base imponible de dicho impuesto.

Está establecido en el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales que las normas fiscales pueden reglamentar como deducción de la cuota íntegra o compensada del impuesto, la cuantía saldada o que tenga que pagar el sujeto pasivo en nombre de tasa por el nombramiento de la licencia de obras oportuna a la construcción, instalación u obra de la cual se hable. Se trata de un principio repetido del Tribunal Supremo la afinidad del ICIO y de la Tasa por Licencia Urbanística⁴³.

⁴³ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1997.

Existe un tipo de gravamen mínimo establecido que es del 2% aunque cada ayuntamiento lo puede aumentar según el número de habitantes en el municipio. Los límites porcentuales con respecto a la población de derecho son los siguientes:

- Entidades locales con población de derecho con un máximo de 5.000 habitantes: 2,40%
- Entidades locales con población de derecho entre 5.001 y 20.000 habitantes: 2,80%
- Entidades locales con población de derecho entre 20.001 y 50.000 habitantes: 3,20%
- Entidades locales con población de derecho entre 50.001 y 100.000 habitantes: 3,60%
- Entidades locales con población de derecho superior a 100.000 habitantes: 4,00%

Actualmente, se han eliminado estos límites con respecto al número de habitantes, quedando como máximo un 4%, que será aplicado según lo consideren oportuno las entidades locales⁴⁴.

Así, se destaca la falta de regularización que tiene este artículo en la ley 2/2004, ya que con la anterior sí teníamos la posibilidad de comprobar la regulación del tipo de gravamen según la población de la localidad comprobando el respectivo porcentaje del tipo de gravamen.

Algunos municipios tienen establecido un tipo de devengo muy desproporcional en función de sus habitantes. Aunque no es precisamente el caso de Zuheros (Córdoba), el cual utiliza un tipo de gravamen de 2,4%⁴⁵ y apenas tiene unos mil habitantes, sí otros muchos municipios son los que aplican un tipo de gravamen disparatado.

En el caso de esta localidad no se puede considerar este tipo de devengo como excesivo porque cumple con lo estipulado en la ley 2/2004. Sin embargo, sí es considerado como un tipo de gravamen aplicable a municipios más grandes que sí

⁴⁴ Véase Artículo 103.3 del 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 (Vigente hasta el 30 de Junio de 2017).

⁴⁵ Ordenanza Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en Zuheros (Córdoba).

superen los mil habitantes y en los que existan una gran demanda en el sector de la construcción para poder soportar este tipo de impuestos.

He de decir, que este elevado porcentaje ocasiona un obstáculo para los empresarios de la localidad de Zuheros ya que el alto nivel de impuestos que hay establecido en las ordenanzas municipales hace que no contrarreste a los posibles ingresos obtenidos. Esto también afecta a los emprendedores que optan por la iniciativa de cualquier negocio.

Este impuesto va aumentando con el paso del tiempo a causa de los incrementos de valor de las construcciones, lo que conlleva a que también aumente el coste de las viviendas. Todo ello es una cadena que finaliza en la crisis económica actual.

8. CONCLUSIONES

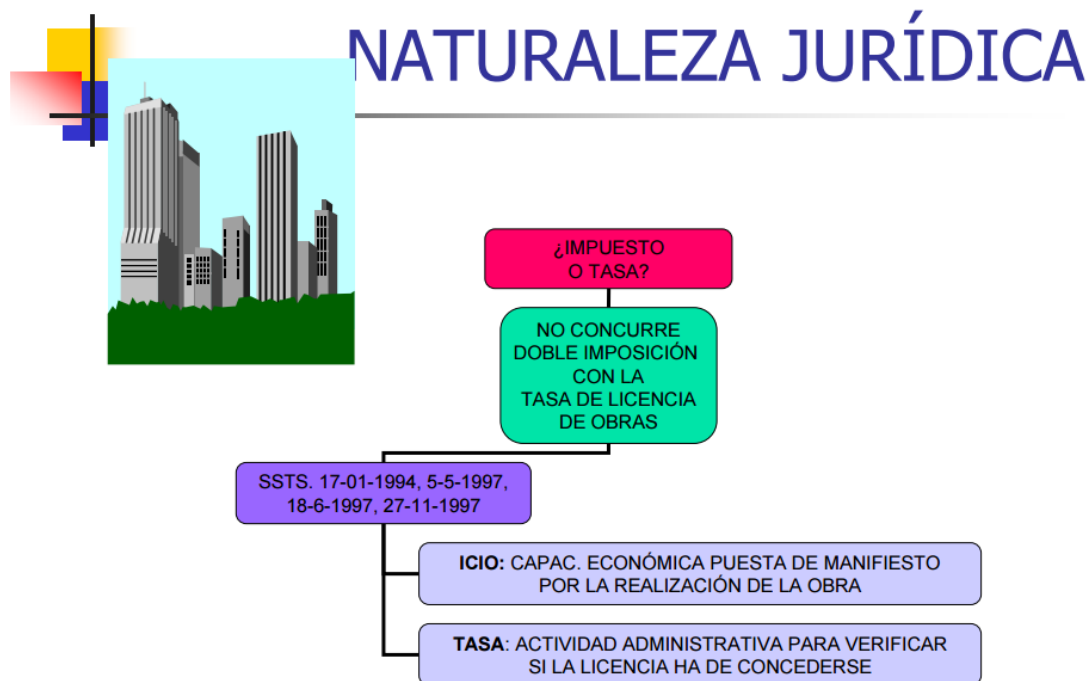
En general, se puede decir que en nuestro país se está viviendo una época en el que existe un sistema tributario singularizado por un gran afán recaudatorio, el cual se va aprovechando de nuevos casos, como por ejemplo, al ICIO, con las instalaciones de plantas solares o parques eólicos, los cuales van, poco a poco, introduciéndose en la Base Imponible.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras fue creado para sustituir a la Tasa por licencia de obras, ya que ésta se hacía sobre el presupuesto de la obra y dicho coste era mayor al coste real del servicio administrativo llevado a cabo. La creación del ICIO no hizo que esta tasa desapareciera sino que pretendió cambiar su cálculo y ésta solo es pagada en un momento obligatorio en el que haya que reclamar la licencia de obras.

En el inicio de este tributo se añadieron unas partidas a la base imponible, las cuales más tarde fueron eliminadas y otras, agregadas. De esta forma, se está desarrollando una sobre imposición sobre el gasto de las construcciones, instalaciones y obras.

A pesar de ser un impuesto que significa un coste elevado para las obras que se van a proceder, éste seguirá vigente porque es una gran causa de los ingresos que reciben los ayuntamientos.

No existe doble imposición entre el ICIO y la Tasa por licencia de obras o urbanística ya que el hecho imponible de ambos es diferente. Por una parte, el hecho imponible del ICIO se asigna a gravar la riqueza del sujeto o contribuyente que está listo para realizar la construcción, instalación u obra. Por otra parte, el de la Tasa por licencia de obras o urbanística se destina para cubrir los gastos ocasionados por haber realizado la actividad municipal para verificar si la licencia ha de obtenerse o no. Por lo tanto, esta diferencia no quiere decir que ambos sean incompatibles.



Fuente: *Universidad y Tributos Locales. Pablo Chico De la Cámara. Universidad Rey Juan Carlos.*

Haciendo referencia al devengo, en el caso del ICIO, se puede reclamar el importe pagado de modo provisional cuando la construcción, instalación u obra no pueda realizarse, al tratarse de un importe provisional que no sería definitivo hasta que dicha construcción, instalación u obra haya finalizado. Sin embargo, en el caso de la Tasa por licencia de obras o urbanística no es posible reclamar la cuantía pagada para solicitar la misma, salvo por la causa establecida en el art. 26.3 TRLHL, ya que se trata de una autoliquidación definitiva.

Como el ICIO es un tributo importante para aquellos que realizan una construcción, instalación u obra, se suele anticipar su pago antes de abonar la cantidad final de la obra, aunque ésta ya se haya iniciado.

Debido a que el ICIO es uno de los ingresos tributarios locales más afectados por la crisis económica actual que está viviendo nuestro país, haciendo hincapié en el sector de la construcción, hay que decir que desde un punto de vista recaudatorio existe una reducción relevante de las construcciones, instalaciones y obras que forman su hecho imponible.

Una consecuencia de este impuesto es el efecto inflacionista que tiene con respecto al precio de las viviendas, ya que implica un aumento de costes.

9. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GIL, M. (2009). HACIENDA AUTONÓMICA Y LEGAL. LECCIÓN 13. UNIVERSIDAD CARLOS III, MADRID.

DE SALVADOR, P. (2015). CONSECUENCIAS DE LA REALIZACIÓN DE OBRAS ILEGALES. DE SALVADOR. Disponible on line: <http://blog.desalvador.es/urbanismo/multa-demolicion-obras-ilegales/>

DELGADO SANCHO, C. D. (2011). *EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*. MADRID: FRANCIS LEFEBVRE. Disponible on line: http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/Impuesto-Construcciones-Instalaciones-Obras_11_289930002.html

DEPARTAMENTO DE FISCALIDAD DE RCR PROYECTOS DE SOFTWARE. (2016). BONIFICACIONES FISCALES POR ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO. ACTIVIDADES DE MECENAZGO. *SUPER CONTABLE*.

DIPUTACIÓN DE ZAMORA. (1997). *ANULACIÓN TASA LICENCIA URBANÍSTICA*. ZAMORA.

- GOTA LOSADA, A. (2000). *DERECHO TRIBUTARIO LOCAL EN TRIBUTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES*. MANUALES DE FORMACIÓN CONTINUADA 8, CGPJ.
- LEGALES, A. C. (2015). ACUERDO ENTRE ESTADO LEGAL Y SANTA SEDE. *VIDA NUEVA*.
- MARÍN-BAR NUEVO FABO, D. (2010). *EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (CAPÍTULO IV) EN TRIBUTOS LOCALES*. THOMSON-CIVITAS, 2º EDICCIÓN.
- POVEDA BLANCO, F. (2005). *MANUAL DE FISCALIDAD LOCAL*. MADRID: IEF.
- SANTANDREU MONTERO, J. A. (2005). *REFLEXIONES SOBRE EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*. ISBN. Disponible on line: http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/829/claves04_14_santandreu.pdf?sequence=1
- VV. AA. (2005). *MEMENTO PRÁCTICO FISCAL*. FRANCIS LEFEBVRE.
- VV. AA. (2009). *ACTIVIDAD INMOBILIARIA: RÉGIMEN FISCAL: IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS*. MADRID. ARANZADI EXPERTO THOMSON REUTERS.

10. PÁGINAS WEBS CONSULTADAS

- http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/rdleg2-2004.t2.html
- <http://www.vidanueva.es/2015/07/23/las-entidades-de-iglesia-estan-exentas-de-pagar-el-icio-alter-consultores-legales/>
- http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_06_2015_Articulo_3.htm
- http://www.diputaciondezamora.es/recursos/doc/5502_3737201393341.pdf
- http://www.zuheros.es/sites/default/files/nm_04.2_ordenanza_reguladora_del_impuesto_sobre_construcciones_instalaciones_y_obras_de_zuheros.pdf

<https://www.um.es/documents/1422711/2303667/UNIVERSIDAD-Y-TRIBUTOS-LOCALES-Pablo-Chico-de-la-Camara.ppt/70607cd7-167c-43a8-ab1b-2698bf4cc466>

http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/Impuesto-Construcciones-Instalaciones-Obras_11_289930002.html

<http://blog.desalvador.es/urbanismo/multa-demolicion-obras-ilegales/>

http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/829/claves04_14_santandreu.pdf?sequence=1