

ALGUNOS ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

José Manuel PÉREZ LARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

SUMARIO

	<u>Página</u>
I. INTRODUCCIÓN	2115
II. NATURALEZA JURÍDICA	2118
III. HECHO IMPONIBLE	2125
IV. EXENCIONES	2139
V. SUJETO PASIVO	2143
VI. BASE IMPONIBLE	2145
VII. TIPO DE GRAVAMEN, CUOTA BONIFICADA Y CUOTA TRIBUTARIA	2150
VIII. DEVENGO	2151
IX. GESTIÓN	2153
X. CONCLUSIONES	2156

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras⁽¹⁾ aparece por primera vez en el sistema tributario español, y en concreto, para la hacienda local, en su ver-

(1) En adelante ICIO.

rente tributaria, con la entrada en vigor de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, ley 39/1988, de 28 de diciembre, siendo el único nuevo impuesto creado por dicha norma (2).

Durante el tiempo de su vigencia se ha caracterizado por la variada y constante conflictividad que ha generado. En este sentido, se pueden enumerar más de cien sentencias del Tribunal Supremo y otro buen número de los Tribunales Superiores de Justicia, que junto con las distintas posturas que ha mantenido la doctrina, demuestra que la simplicidad que se podía suponer de su régimen jurídico, recogido actualmente tan solo en cuatro artículos, 100 a 103, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (3), demuestran todo lo contrario.

Ante esta conflictividad el legislador no ha permanecido impassible y ha reaccionado modificando la redacción de los artículos 101 a 104 originales de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (4), básicamente en cuatro ocasiones (5), mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Adminis-

(2) Aunque dicho impuesto ya se había previsto en el proyecto de Ley de Financiación de las Haciendas Locales presentado por el Gobierno en 1985, como complemento a la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de Régimen Local, pero que no vio la luz por la disolución de las Cortes Generales en el año 1986.

(3) Como recoge su Exposición de Motivos, se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales a refundir, por tanto, aunque las referencias se realizarán en relación con la actual norma en vigor desde el 10 de marzo de 2004, al no haber significado ninguna modificación sustantiva sobre la normativa en vigor hasta ese momento, se analizará la evolución jurisprudencial y legislativa que han ocasionado una serie de cambios hasta llevar a la actual norma.

(4) En esta Ley, como se recoge en su Exposición de Motivos, se han adoptado medidas con la finalidad de «racionalizar el sistema tributario local, a modernizar las estructuras de los tributos locales y a perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local, procurando, a la vez, facilitar la gestión del sistema diseñado». Para ello se delimita la materia imponible reservada a la tributación local a través de la supresión de los impuestos existentes hasta el momento, sustituyéndolos por cinco, de los cuales, uno, el que estamos tratando, se puede afirmar que se crea por primera vez, ya que no responde o sustituye a ninguno de los existentes hasta ese momento.

(5) El primer cambio, que no fue una verdadera modificación, sino la incorporación de un supuesto de exención, al no venir previsto ninguno en los preceptos de la LRHL, se llevó a cabo por el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, que en su artículo 32 dos establecía un supuesto de exención.

Posteriormente aquella norma fue derogada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, que nuevamente reproducía textualmente en el artículo 29 dicho supuesto de exención, pero en ambos casos, con la particularidad, de que la misma no se añade al texto que regula dicho impuesto. Su incorporación como segundo párrafo del artículo 101 de la LRHL no se produce hasta la aprobación de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, mediante su artículo 18.26.º y al mismo tiempo se deroga de manera expresa el artículo que contenía la exención. Recogida en el actual artículo 100, segundo apartado del Real Decreto-Ley 2/2004, de 5 de marzo.

trativas y del Orden Social, con efectos a partir del 1 de enero de 1999⁽⁶⁾ y por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en este caso, con efectos a partir del 1 de enero de 2003⁽⁷⁾, y por último, el artículo 15.seis de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, da nueva redacción al párrafo b) del apartado 2 del artículo 104, en la redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2004⁽⁸⁾.

Con dichas modificaciones, como tendremos oportunidad de comprobar, no solamente el legislador desea ratificar la vigencia del impuesto, sino sobre todo, pretende reducir su conflictividad adoptando las tesis propuestas por el Tribunal Supremo, aunque ello haya significado una nueva delimitación de la materia objeto de gravamen junto, con una pérdida de recaudación, al definir la base imponible de acuerdo con los pronunciamientos de dicho Tribunal y no, por los propuestos por otros Tribunales Superiores de Justicia y la propia doctrina científica.

(6) La segunda modificación del ICIO, se lleva a cabo por el artículo 18, apartados 27 y 28 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, adoptándose las siguientes medidas:

- Como hemos puntualizado anteriormente se incorpora en el artículo 101 de la LRHL la exención contemplada en el artículo 29 de la Ley 5/1990, de 29 de junio.
- Se realiza una nueva redacción al artículo 103.1 de la LRHL introduciendo ciertas mejoras técnicas en la regulación de la base imponible.
- El apartado 3.º del artículo 103 de la LRHL es objeto también de nueva redacción para suprimir el tipo de gravamen general existente hasta ese momento.
- Se da nueva redacción a la totalidad del artículo 104 de la LRHL introduciéndose mejoras técnicas en el régimen de gestión del impuesto, creándose una bonificación, a establecer potestativamente por los Ayuntamientos, y se prevé que el importe de la tasa por expedición de licencias urbanísticas pueda ser deducible de la cuota del impuesto.

(7) La tercera modificación en el tiempo se ha efectuado por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, incorporando a través de su artículo trigésimo tercero las siguientes medidas:

- Nueva redacción del artículo 102 de la LRHL por la que se incorpora una mejora conceptual del sujeto pasivo contribuyente y sustituto, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y expresamente se recoge la posibilidad del sustituto de exigir al contribuyente el importe de la cuota del impuesto satisfecha.
- El apartado 1.º del artículo 103 de la LRHL es objeto de nueva redacción con la finalidad de clarificar el contenido de la base imponible, de acuerdo con los criterios del Tribunal Supremo.
- Con la nueva redacción del apartado 3.º del artículo 103 se suprime la diferenciación del tipo máximo de gravamen en función de cuál sea la población del municipio, estableciéndose un tipo de gravamen máximo único para todos los municipios.
- Al artículo 104 apartado 2.º se le otorga nueva redacción para habilitar a los Ayuntamientos la posibilidad de establecer bonificaciones a favor de las construcciones, instalaciones u obras que contribuyan o se refieran al uso de la energía solar, a los planes de fomento de la inversión privada en infraestructuras, a las viviendas de protección oficial y a las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

(8) Con el fin de fomentar la utilización de sistemas para el aprovechamiento de la energía solar, se amplía el ámbito de aplicación de la bonificación existente.

Como hemos manifestado, es el único impuesto de nueva creación recogido en la LRHL, que es utilizado para dar solución a la problemática que se estaba produciendo en ese momento con las tasas por licencias de obras, en el sentido, de que los Ayuntamientos cuantificaban el importe de la tasa, no atendiendo al coste del servicio que se prestaba, sino que, su cuantificación superaba de forma significativa dicho coste. Esta práctica iba en contra del principio de provocation de gastos, no guardando relación con el principio de cuantificación de las tasas, que no pueden superar el coste del servicio o actividad de que se trate.

Ante esta situación rechazada por los Tribunales y ante la previsible reducción de uno de los ingresos típicos de los Ayuntamientos, el legislador decide crear un nuevo impuesto, para de esta forma legalizar dicha tasa⁽⁹⁾, que no podrá superar en su cuantificación el coste del servicio y, al mismo tiempo, asegurar el nivel de recaudación, al establecer el nuevo impuesto, y no porque nos encontremos ante el hallazgo de una nueva riqueza susceptible de imposición.

Teniendo en cuenta su origen, nos será más fácil comprender la problemática surgida en torno a su régimen jurídico, que comenzamos a comentar siguiendo el esquema que se desprende de su propia normativa: naturaleza jurídica, hecho imponible, obligados tributarios, cuantificación de la obligación tributaria y la gestión del impuesto.

II. NATURALEZA JURÍDICA

En relación con su naturaleza jurídica el legislador lo califica como impuesto indirecto (artículo 100.1 del Real Decreto-Ley 2/2004, de 5 de marzo), surgiendo aquí la primera divergencia entre el Tribunal Supremo, que admite dicho calificativo⁽¹⁰⁾, y la doctrina, que mayoritariamente considera que se trata de un impuesto directo.

La justificación de estos distintos pareceres viene motivada por la tesis que elijamos para diferenciar los impuestos directos de los indirectos, la económica o la jurídica.

Para la tesis económica, el ICIO es un impuesto de imposición indirecta al recaer sobre la renta que se materializa en las construcciones, instalaciones u obras. Te-

(9) STS de 15 de octubre de 1998 (RJ 1998/8388), ponente, Gota Losada, A.: «En efecto, la Tasa de Licencia de Obras, como resultado de la aplicación de tipos porcentuales, de cierta entidad, incluso progresivos, aplicables sobre el coste real de las obras, se había convertido realmente en un Impuesto, debido a la total disociación funcional con el coste de los servicios prestados por el otorgamiento de las licencias».

Esta extraña transustanciación de la Tasa de Licencia de Obras fue legalizada, creando el ICIO que la sustituyó, a la vez que se redujo hasta términos normales la Tasa de Licencia de Obras...».

(10) STS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998/2278), ponente, Sala Sánchez, P.: «... el hecho imponible de este impuesto indirecto...».

sis mantenida por el Tribunal Supremo⁽¹¹⁾, aunque puesta en duda por la doctrina⁽¹²⁾, mientras que para la tesis jurídica, es un impuesto de carácter directo, al no estar previsto el derecho-deber de trasladar-repercutir la deuda tributaria por parte del contribuyente a una tercera persona ajena a la relación jurídica nacida de la obligación tributaria⁽¹³⁾. Tesis mantenida de forma mayoritaria por la doctrina⁽¹⁴⁾, al considerar que desde la perspectiva jurídica, nos encontramos con un impuesto directo⁽¹⁵⁾ al no concurrir en dicho impuesto ninguna de las tres características que deben de concurrir para poderlo calificar desde la perspectiva jurídica como impuesto indirecto⁽¹⁶⁾, como son: la traslación de la carga tributaria venga impuesta por ley; que la persona a cuyo cargo obtenga el sujeto pasivo del impuesto el reembolso de la suma satisfecha, sea ajena al círculo de los obligados dentro de la relación jurídica tributaria y; que

(11) Este Tribunal se ha manifestado en favor de la tesis económica ya que considera que el ICIO grava la inversión que se efectúa en la realización de una construcción, instalación u obra, por tanto, en el gasto de renta; STS de 9 de diciembre de 1997 (*RJ* 1998/487), ponente, Ruiz-Jarabo Ferrán, J.M.: «... lo que supone que 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», o STS de 24 de abril de 1997 (*RJ* 1997/3469), ponente, Enríquez Sancho, R., la STS de 27 de noviembre de 1997 (*RJ* 1997/9281), ponente, Rouanet Moscardó, J.

En el mismo sentido, a STSJ de Cataluña, de 22 de enero de 2002 (*JUR* 2002/134240), ponente, González Escribano, J.

(12) El profesor ALBIÑANA considera que el objeto imponible del ICIO «no es una manifestación "indirecta" de la capacidad económica que somete a gravamen (...). Si recae sobre "cualquier construcción, instalación u obra" parece obvio que estamos ante una manifestación patrimonial de la capacidad de pago de su dueño, pues la renta y el patrimonio (además del gasto personal) son las dos materializaciones o exteriorizaciones más directas y representativas de la capacidad contributiva»; ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *La Ley*, III, 1989, p. 795. Partidario de esta interpretación se muestra, ORÓN MORATAL, G.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, núm. 74, mayo-agosto, 1996, p. 331. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 30: «... pues el objeto del impuesto no deja de ser una manifestación directa y representativa de capacidad económica».

(13) SÁINZ DE BUJANDA, F.: «Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción», en la obra *Hacienda y Derecho*, vol. II, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 448.

(14) Como algunos Tribunales Superiores de Justicia que lo califican como impuesto directo: STSJ de Valencia de 4 de mayo de 1993 (*JT* 1993/658) o la STSJ de Madrid, de 8 de abril de 1998 (*JT* 1998/786).

(15) En este sentido, ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Ed. Aranzadi, 1996, p. 82 y MARÍN-BARNEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Ed. Colex-Instituto Pascual Madoz, 2001, p. 36.

(16) SÁINZ DE BUJANDA, F.: «Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico...», vol. II, 1962, op. cit., pp. 448 y 452.

el propósito de la norma es que la cuota impositiva sea soportada por esa tercera persona.

De las tres notas, ninguna concurre en el ICIO para poder calificarlo, desde el punto de vista jurídico, como impuesto indirecto, ya que no viene establecida por su normativa reguladora la translación jurídica de la carga tributaria y el reembolso que se puede dar entre el sustituto y el contribuyente queda dentro del círculo de obligados de la relación jurídica tributaria, siendo deseo de la norma que la carga tributaria del impuesto sea soportada por la persona que manifiesta la capacidad económica gravada, el dueño de la construcción, obra o instalación y, no una tercera persona ajena a dicha relación jurídica, que por otra parte, no manifiesta esta capacidad objeto de gravamen.

La segunda característica, es sobre la distinción entre impuestos periódicos o instantáneos, en este caso, el aspecto temporal del hecho imponible, es el criterio delimitador entre ambos.

Así, para el Tribunal Supremo, se trata de un impuesto no instantáneo, debido a que el hecho imponible tiene lugar en el período de tiempo que media entre el comienzo de una obra y el momento de su terminación⁽¹⁷⁾. Pero esta circunstancia, como afirma la mayoría de la doctrina⁽¹⁸⁾, no impide que se pueda calificar como impuesto instantáneo, ya que para obtener esta denominación no es necesario que el presupuesto de hecho tenga una duración fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente, por lo que se puede calificar como impuesto instantáneo con hecho imponible duradero, el que media entre el inicio de las construcciones instalaciones u obras y su conclusión⁽¹⁹⁾.

Más unanimidad existe en los calificativos de real y objetivo⁽²⁰⁾, en contraposición con los impuestos personales y subjetivos.

(17) «... el ICIO no es un impuesto instantáneo. Su hecho imponible tiene lugar en el lapso de tiempo que media entre el comienzo de una obra y el momento de su terminación» STS de 21 de mayo de 1998 (RJ 1998/4298), ponente, Sala Sánchez, P. En el mismo sentido: STS de 27 de septiembre de 1997, ponente, Sala Sánchez, P., *Revista Impuestos*, núm. 3, febrero, 2000, p. 99; STS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998/2278), ponente, Sala Sánchez, P.; STS de 16 de marzo de 1998 (RJ 1998/1949), ponente, Sala Sánchez, P.; STS de 28 de enero de 1994 (RJ 1994/345), ponente, Enríquez Sancho, R. En el mismo sentido, la STSJ de Baleares, de 2 de abril de 2002, (JT 2002/734), ponente, Delfont Maza, P.

(18) ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., pp. 85 y 86; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., pp. 37 y 38; MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª ed., Ed. Tecnos, 2002, p. 87; o la STSJ de Valencia, de 19 de diciembre de 1995 (JT 1995/1540) o STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 19 de noviembre de 1997 (JT 1997/1545), ponente, Giralda Brito, A.

(19) MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 38, considera necesario buscar un calificativo específico al período de tiempo de realización de su hecho imponible, que, pese a no ser "continuo", lo diferencia de los tiempos de realización de los restantes impuestos instantáneos.

(20) Sobre la distinción entre impuestos reales y personales, SÁINZ DE BUJANÍ DA, F.: *Hacienda y Derecho*, op. cit., p. 29, o, MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª ed., Ed. Tecnos, 2002, p. 86.

El primero, debido a que su hecho imponible solamente tiene en consideración la inversión realizada en una construcción, instalación u obra, con independencia del elemento personal de la relación jurídica tributaria, mientras, el segundo, porque en el momento de la cuantificación de la obligación tributaria no se tienen en cuenta las circunstancias personales, ni familiares de la persona que viene obligada a pagarlo ⁽²¹⁾.

A pesar de dichas características, considero que sería necesario subjetivizar el impuesto, en el sentido, de que se tengan en cuenta las circunstancias personales del dueño de la obra, ya que toda construcción, instalación u obra, en principio está sujeta a gravamen, pero habrá ocasiones en que la capacidad económica del dueño de la obra o del tipo de construcción a realizar, aconsejarían su no sujeción o su exención, posibilidades no recogidas en la normativa actual, pero que se adecuarían al principio de capacidad contributiva propugnado por la Constitución. Aunque se ha llevado a cabo un acercamiento en relación con el primer aspecto a través de las posibles bonificaciones aplicables sobre la cuota del impuesto incorporadas por las últimas reformas.

Estas características sobre la naturaleza jurídica del impuesto, aunque podría pensarse que no tienen más trascendencia que la puramente teórica o definitiva, adquieren su importancia cuando en determinadas ocasiones, como por ejemplo, en los tratados o convenios celebrados por el Estado español con otros Estados u organismos, no se llevan a cabo una enumeración de figuras impositivas o la realizada es anterior a reformas legislativas que introducen nuevas figuras tributarias, por lo que se hace necesario acudir a las características sobre su naturaleza jurídica para saber si son de aplicación dichos convenios a esas nuevas figuras, como ha ocurrido con el Convenio de la Agencia Espacial Europea, el Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español.

En este orden de ideas, otra de las características del ICIO es que se trata de un impuesto potestativo ⁽²²⁾, de titularidad municipal, lo que significa que dentro de su autonomía, serán los Ayuntamientos los que a través del acuerdo de imposición, podrán decidir si lo establecen o no y, mediante el acuerdo de ordenación, aprobar la Ordenanza Fiscal del Impuesto ⁽²³⁾, de forma simultánea ⁽²⁴⁾.

Después de esta primera aproximación al ICIO es necesario mencionar otra polémica surgida desde la aparición de este impuesto referente a su compatibilidad con otras figuras tributarias, debido a la similitud de la materia objeto de imposición.

(21) ÁLVAREZ ARROYO, E.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., pp. 85 y 86. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 42.

(22) Artículo 59.2 del Real Decreto-Ley 2/2004, de 5 de marzo, del TRLRHL. De 7.586 municipios pertenecientes a las Comunidades Autónomas acogidas al régimen común de financiación, en el año 2003, 6.166 municipios han establecido el ICIO, según los datos tomados de la página web del Ministerio de Hacienda.

(23) Artículo 15.1 del RDL-LRHL, SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 414; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración», en la obra colectiva dirigida por J.J. Ferreiro Lapatza: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Ed. Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, p. 120.

(24) ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre construcciones (I)», *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 1001, 1992, p. 168; RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit., p. 373.

Así, en primer lugar se planteó la compatibilidad⁽²⁵⁾ del ICIO con la tasa por expedición de la licencia de obras, al considerarse que con la entrada en vigor del nuevo impuesto, éste absorbería a la tasa por licencias urbanísticas. Cuestión resuelta por el Tribunal Supremo⁽²⁶⁾, al considerar que tienen distinto objeto, ya que el ICIO grava la capacidad puesta de manifiesto con la realización de la obra, y la tasa grava la actividad municipal necesaria para verificar la legalidad urbanística de la obra proyectada, teniendo, además, diferentes hechos imponible, para el primero es la realización, dentro de término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra que requiera la obtención de la licencia de obras, y está, su hecho imponible viene constituido por la prestación de servicios administrativos de verificación de la legalidad de la construcción a realizar.

Pero esta convivencia conjunta no escapa de la posibilidad de admitir una sobreimposición al recaer ambos sobre una misma realidad, como es la realización de construcciones, instalaciones u obras, y sobre todo, el aspecto de que el impuesto se ha configurado sobre la necesidad de solicitar la licencia de obras, por tanto, forma parte del hecho imponible del ICIO el hecho imponible de la tasa, existiendo un solapamiento entre ambas figuras impositivas⁽²⁷⁾.

Esta circunstancia provoca una «duplicidad impositiva», no prohibida de forma expresa por el ordenamiento, pero que pugna con la idea de un sistema tributario integrado carente de solapamientos y con la idea de simplificación tributaria, cuando, ante la doble gestión del ICIO y la tasa por licencias de obras, se autoriza que el importe de la segunda se pueda deducir de la cuota del impuesto⁽²⁸⁾.

(25) En favor de la compatibilidad se manifestaron COLLADO YURRITA y GIMÉNEZ-REYNA: *La nueva hacienda local española*, Ed. Civitas, Madrid, 1990, p. 81, HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Revista Impuestos*, núm. 23, 1989, p. 960, y ARAGÓN BELTRÁN, E.: «Primeros problemas en la aplicación del nuevo...», op. cit., p. 163. ORÓN MORATAL: «El impuesto sobre construcciones, instalaciones...», op. cit., p. 332. FERNÁNDEZ JUNQUERA: «El contribuyente ante la Administración tributaria», *Revista Hacienda Local*, núm. 74, 1995, p. 268.

En sentido contrario, manifestando su crítica a esa compatibilidad por suponer un ataque al principio de capacidad económica, CHECA GONZÁLEZ, C.: «La transgresión de principios constitucionales en aras de conseguir la suficiencia financiera de las Haciendas Locales», *Revista Impuestos*, núm. 24, 1991, p. 279 y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El impuesto municipal...*, 1996, op. cit., pp. 53 y ss.

(26) STS de 11 de octubre de 1994 (RJ 1994/8197), ponente, Enríquez Sancho, R. y STS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998/2278), ponente, Sala Sánchez, P.

(27) Como afirma, PAGÉS I GALTÉS, JOAN: *La Impugnación del Impuesto sobre Construcciones Doctrina y Jurisprudencia*, Ed. Eina, Barcelona, 1993, p. 26.

(28) En este sentido se ha manifestado, MARÍN-BARNEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 237: «Sí, por el contrario, para criticar abiertamente la actual regulación, pues la multiplicación de tributos genera importantes costes externos que podrían evitarse fácilmente en supuestos como el considerado. Para ello bastaría con suprimir la tasa por licencia de obras y, en su caso, asegurar su efecto recaudatorio mediante un mínimo incremento de tributación en el ICIO. De este modo se disminuirían sensiblemente sus costes de gestión tributaria de las Administraciones Locales y de los sujetos pasivos, y se lograría una mayor simplificación y transparencia del sistema tributario».

Convivencia admitida por el legislador pero que trata de paliar dicha sobreimposición cuando otorga la posibilidad de deducir el importe de la tasa de la cuota del impuesto⁽²⁹⁾.

Por otro lado, cuando se trata de la compatibilidad entre la tasa por licencia de obras y la tasa por aprovechamiento del dominio público, el Tribunal Supremo declara su compatibilidad, pero considera incompatible la tasa de licencia de obras con la tasa por aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, al establecer el Tribunal Supremo la siguiente doctrina legal⁽³⁰⁾, que esta tasa absorbe a la tasa por licencias de obras, ya que la tasa absorbida (la de licencia de obras) es un escalón previo y necesario para la materialización de la tasa absorbente, al ser presupuesto imprescindible para disfrutar de los aprovechamientos por los que se satisface a los Ayuntamientos una participación proporcional de los ingresos brutos obtenidos por las aludidas empresas.

Este criterio interpretativo deberá ser cambiado por dicho Tribunal debido a la modificación del artículo 24 de la LRHL⁽³¹⁾, que admite la compatibilidad de ambas tasas, cuando además, si analizamos los presupuestos de hecho de las mismas, obser-

(29) Esta línea jurisprudencial se ha reforzado con las últimas reformas legislativas, cuando por el artículo 66 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, se daba nueva redacción al artículo 20 de la LRHL, en concreto, su apartado 4.h) reconoce expresamente que las Corporaciones Locales podrán establecer tasas por «otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana», y cuando posteriormente, por el artículo 18.28.º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, por la que se modifica el artículo 104 de la LRHL, otorgaba a las Corporaciones Locales la posibilidad de una deducción en la cuota del ICIO, por el importe de la cantidad satisfecha en concepto de tasa por otorgamiento de licencia urbanística correspondiente. Por tanto, el propio legislador quiere dicha compatibilidad.

(30) STS de 27 de noviembre de 1997 (*RJ* 1997/9281), ponente, Rouanet Moscardó, J. Esta misma doctrina legal ha sido puesta de manifiesto por recursos de casación por interés de Ley en las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997 (*RJ* 1997/487) y 19 de diciembre de 1997 (*RJ* 1997/520), ponente, Ruiz-Jarabo Ferrán; STS de 7 de febrero de 1998 (*RJ* 1998/1367), ponente, Mateo Díaz, José; STS de 7 de febrero de 1998 (*RJ* 1998/1920), ponente, Mateo Díaz, J., citando esta última, las siguientes sentencias de 11 de octubre de 1972 (*RJ* 1972/3989), 21 de marzo de 1975 (*RJ* 1975/1531), 25 de febrero y 21 de abril de 1976 (*RJ* 1976/843 y *RJ* 1976/1911), 23 de noviembre de 1982 (*RJ* 1982/7023), 28 de febrero de 1984 (*RJ* 1984/998), 3 de julio de 1990 (*RJ* 1990/6747) y 21 de noviembre de 1995 (*RJ* 1995/8529), y las de 7 de mayo, 28 y 29 de junio de 1996 (*RJ* 1996/5271, *RJ* 1996/5276 y *RJ* 1996/5277) y la de 24 de marzo de 1997 (*RJ* 1997/2434).

En relación con los Tribunales Superiores de Justicia, podemos citar, a título de ejemplo, STSJ de Navarra, de 19 de enero de 2000 (*JT* 2000/265), ponente, Merino Zalba, I.; STSJ de Navarra, de 31 de marzo de 2000 (*JT* 2000/540), ponente, Merino Zalba, I.; STSJ de Cataluña de 23 de febrero de 2001 (*JT* 2001/961), ponente, Galindo Morell, P.; STSJ de Cataluña de 2 de mayo de 2002 (*JUR* 2002/250282), ponente, Díaz Fraile, F.; STSJ de Cataluña, de 25 de septiembre de 2002 (*JUR* 2003/17302), ponente, Galindo Morell, P.; y STSJ de Cataluña de 14 de junio de 2002 (*JT* 2002/1608), ponente, Aragónés Beltrán, E.R.

(31) Tasa recogida en la actualidad en el artículo 24 del Real Decreto-Ley 2/2004, de 5 de marzo, TRLRHL, como también en la anterior LRHL, de acuerdo con la redacción dada por el artículo cuarto de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (*BOE* núm. 311, de 28 de diciembre de 2002), que modifica

vamos, que ambos son diferentes, debido que la tasa por licencia de obras, grava la prestación del servicio, y la tasa por aprovechamientos especiales, grava el aprovechamiento especial del dominio público que realizan dichas empresas. Siendo de esta perspectiva perfectamente compatibles⁽³²⁾.

Pero cuando analiza la compatibilidad de esta tasa con el ICIO el Tribunal Supremo⁽³³⁾, se separa de la argumentación mantenida de no gravar los presupuestos de hecho que son el medio necesario para alcanzar un fin, ya que con esta argumentación se podría declarar su incompatibilidad, debido a que las obras, construcciones e instalaciones gravadas por el ICIO, son el escalón necesario para efectuar y materializar dichos aprovechamientos. En este caso su argumentación se fundamenta en la diferente naturaleza del impuesto y la tasa, la distinta materia imponible y en la instantaneidad del impuesto y la perdurabilidad de la tasa⁽³⁴⁾.

el apartado primero de dicho artículo, que fue objeto de modificación por 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 (BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998). En la redacción originaria de la LRHL se recogía en su artículo 45.2

(32) Sobre otras peculiaridades de esta cuestión y la argumentación utilizada por el Tribunal Supremo, nos remitimos a nuestro trabajo, PÉREZ LARA, J.M.: «La utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales efectuados por empresas explotadoras de servicios de suministros», en la obra colectiva, *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Ed. Comares, 2000, pp. 295 a 356.

(33) STS de 27 de noviembre (RJ 1997/9281), ponente, Rouanet Moscardó, J. En el mismo sentido y con los mismos argumentos se han pronunciado posteriormente las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1997/487), ponente, Ruiz-Jarabo Ferrán, J.M.ª; de 19 de diciembre de 1997 (RJ 1997/520), ponente, Ruiz-Jarabo Ferrán, J.M.ª; de 7 de febrero de 1998 (RJ 1998/1367), ponente, Mateo Díaz, J.; de 7 de febrero de 1998 (RJ 1998/1920), ponente, Mateo Díaz, J. y los Tribunales Superiores de Justicia, STSJ de Aragón de 21 de junio de 1997 (JT 1997/902), ponente, Sánchez Martínez F.M.ª; STSJ de Navarra, de 19 de enero de 2000 (JT 2000/265), ponente, Merino Zalba, I.; STSJ de Navarra, de 31 de marzo de 2000 (JT 2000/540), ponente, Merino Zalba, I.; STSJ de Aragón, de 2 de enero de 2001 (JT 2001/632), ponente, Zubiri de Salinas, F.; STSJ de Cataluña de 23 de febrero de 2001 (JT 2001/961), ponente, Galindo Morell, P.; STSJ del País Vasco de 13 de julio de 2001 (JUR 2001/308901), ponente, Díaz Pérez, M.ª del Mar; STSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001 (JUR 2001/271539), ponente, Merino Jara, I.; STSJ de Cataluña, de 22 de enero de 2002 (JUR 2002/134240), ponente, González Escribano, J.I.; STSJ de Cataluña de 2 de mayo de 2002 (JUR 2002/250282), ponente, Díaz Fraile, F.; STSJ de Cataluña, de 25 de septiembre de 2002 (JUR 2003/17302), ponente, Galindo Morell, P. y la STSJ de Cataluña de 14 de junio de 2002 (JT 2002/1608), ponente, Aragonés Beltrán, E.R.

(34) En favor de dicha compatibilidad se ha pronunciado SARTORIO ALBALAT: «Los precios públicos en particular», en la obra colectiva: *Tratado de Derecho Financiero y Local*, Ed. Diputació de Barcelona y Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 506. PAGÈS I GALTÉS, Joan: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la Licencia de Obras: Actividades Inmobiliarias y Tributos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, p. 14. Partidarios de la incompatibilidad se muestran SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ, E. y LOZANO SERRANO, C.: «Es compatible la percepción simultánea por parte de los Ayuntamientos de un precio público por aprovechamientos especiales en la vía pública, de una tasa por otorgamiento de licencia urbanística y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *Revista Jurisprudencia Tributaria*, núm. 86, septiembre de 1996, p. 18 y CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos (Análisis Jurisprudencial)*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 133.

En definitiva, y después de los cambios normativos, la persona que realice una construcción, instalación u obra, queda sujeta al ICIO, a la tasa por la expedición de licencia urbanística y, por la tasa de aprovechamiento de dominio público, y si se trata de empresas explotadoras de servicios de suministro, a parte, de satisfacer la tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales, cuantificada en 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal, en caso de realizar construcciones, instalaciones u obras, deberán abonar también el ICIO y la tasa por licencia de obras, quedando exonerados de la tasa por aprovechamiento del dominio público, de acuerdo con lo recogido en la última modificación del artículo 24 de la LRHL, llevada a cabo por ley 51/2002, que declara la incompatibilidad entre la tasa por aprovechamiento del dominio público y la tasa por aprovechamiento especial constituido en las vías públicas municipales en favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro.

En relación con el IVA, el Tribunal Supremo⁽³⁵⁾, ha declarado abiertamente su compatibilidad⁽³⁶⁾ al no infringir la normativa del ICIO el artículo 33 de la Sexta Directiva del Consejo de la Comunidades Europeas, ya que, aunque el ICIO se pueda calificar como un impuesto de consumos específicos (al estar gravando el consumo que se materializa en las construcciones, instalaciones u obras que exigen licencia municipal) no afecta al funcionamiento del sistema común del IVA y además, se estructura, funcionamiento y procedimiento de imposición son distintos al del ICIO.

A pesar de lo anterior, y ante la falta de un concepto claro de «impuesto sobre el volumen de ventas», participo de la idea de que existe una sobreimposición, ya que ambos recaen sobre el gasto que se efectúa en la actividad de la construcción.

III. HECHO IMPONIBLE

En cuanto al régimen jurídico del ICIO, su hecho imponible aparece definido en el artículo 100.1 del Real Decreto-Ley TRLRHL, exigiendo la concurrencia conjunta de tres elementos:

(35) STS de 10 de abril de 1997 (RJ 1997/5896), ponente, Gota Losada, A., y STS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998/2278), ponente, Sala Sánchez, P.

(36) Admiten la compatibilidad entre ambos impuestos, CORS MEYA, X.: «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras...», op. cit., p. 844, PAGÉS I GALTÉS, J.: *La impugnación del impuesto sobre...*, 1993, op. cit., p. 20 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 256. Ver también MORIÉS JIMÉNEZ, M.T.: «Precios públicos locales exigidos a las empresas que prestan servicios públicos. ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?», en AA. VV.: *Tasas y precios públicos en el ordenamiento español*, Ed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 572.

Sostienen la incompatibilidad, IBÁÑEZ GARCÍA: «El nuevo Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la Sexta Directiva de las Comunidades Europeas», *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 67, 1989, pp. 151 y ss.; GONZÁLEZ PUEYO: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Madrid, INAP, 1990, p. 173, ÁLVAREZ ARROYO: *El impuesto municipal...*, 1996, op. cit., pp. 73 y 74. FERNÁNDEZ JUNQUERA: «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en la obra colectiva, *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, p. 30.

- 1.º La realización de cualquier construcción, instalación u obra dentro del término municipal.
- 2.º Para efectuarlas se requiera la solicitud de licencia de obras o urbanística, con independencia de que se haya obtenido o no la misma.
- 3.º Que la expedición de dicha licencia corresponda al Ayuntamiento de imposición.

De los anteriores elementos destaca, en primer lugar, la engañosa simplicidad de la definición del hecho imponible, desde el mismo momento, que utiliza unos conceptos no definidos por el legislador tributario, como son «cualquier construcción, instalación u obra» pero que, pretende delimitarlos y **condicionarlos, por la exigencia de la expedición de la licencia de obras, por tanto, habrá que estar a la normativa urbanística para saber cuándo se hace necesaria la expedición de la licencia** (37) y, además, que la expedición de la misma sea competencia del Ayuntamiento.

En cuando a la noción de «construcciones, instalaciones u obras» el legislador los utiliza como términos alternativos, teniendo cada uno su propio significado, y que de forma separada constituyen parte del hecho imponible del ICIO (38).

Los Tribunales de Justicia antes de buscar un concepto de cada uno de los anteriores términos han ido delimitándolos dependiendo de los casos concretos, así, quedan excluidos y por tanto, no sometidos a gravamen, la realización de estudios, anteproyectos básicos y de ejecución (39), como la actividad de extracción de mineral o la explotación de canteras o los movimientos de tierras llevados a cabo en dichas actividades, al no poder englobarse los conceptos de construcción, instalación u obra la actividad **minero-industrial**. Este es el sentido de una consolidada doctrina jurisprudencial, **al considerar** que a pesar de la exigencia de la licencia de obras para el desarrollo de dicha actividad no se puede calificar de construcción, instalación u obra **la actividad en sí misma considerada** (40). Aunque, también se ha argumentado que es suficiente con el otorgamiento de la licencia de actividad, quedando excluida la necesidad de

(37) CALATRAVA ESCOBAR, M.J. y DAMAS SERRANO, A.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Algunas consideraciones», en la obra colectiva *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, Ed. CEMCI, Granada, 1990, p. 297.

(38) STS de 29 de junio de 1994 (RJ 1994/4743), ponente, Enríquez Sancho, R.

(39) STS de 21 de mayo de 1998 (RJ 1998/4298), ponente, Sala Sánchez, P.

(40) STS de 26 de abril de 1996 (RJ 1996/3548), ponente, Enríquez Sancho, R.

En el mismo sentido, STS de 24 de abril de 1997 (RJ 1997/3469), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 29 de diciembre de 2001 (RJ 2001/10127), ponente, Mateo Díaz, J.; STS de 22 de octubre de 2001 (RJ 2002/123), ponente, Rodríguez Arribas, R.; STS de 17 de abril de 2002 (RJ 2002/6632), ponente, Rouanet Moscardó, J.; STS de 25 de febrero de 2002 (RJ 2002/1698), ponente, Rodríguez Arribas, R., citando las siguientes sentencias de dicho tribunal, sentencia de 22 de octubre de 1996 (RJ 1996/7591), 22 (RJ 1999/6144) y 30 de julio (RJ 1999/7112), 11 de octubre (RJ 1999/7818) y 15 de noviembre de 1999 (RJ 1999/7916) o, la STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 19 de noviembre de 1997 (JT 1997/1545), ponente, Giralda Brito, A.

licencia de obras, por lo que al faltar uno de los elementos del hecho imponible del ICIO, quedarán no gravadas ⁽⁴¹⁾.

En relación con las obras de demolición, no se requiere licencia previa en los casos declarados de ruina inminente al venir así establecido en la normativa urbanística ⁽⁴²⁾, mientras, para los demás actos de demolición, se exige la expedición de la correspondiente licencia de obras, estando sujetos al ICIO ⁽⁴³⁾, aunque los Tribunales han condicionado la sujeción de una demolición dependiendo de si va acompañada de una posterior construcción o no ⁽⁴⁴⁾, considerando, que en este segundo caso, (cuando la demolición no va acompañada de una posterior construcción...) que no nos encontramos con un acto que se pueda conceptuar como de obra ⁽⁴⁵⁾.

Desde mi punto de vista, lo importante es su consideración como construcción u obra lo que determinará su sujeción, y no, el destino final del espacio ocupado por la construcción objeto de demolición, así, considero que se trata de «obras» de demolición, por tanto, sujetas, como declaró la STSJ de Andalucía de 22 de enero de 1991 ⁽⁴⁶⁾, y la objeción efectuada por el profesor ÁLVAREZ ARROYO de que la demolición «es la negación (por destrucción) de una capacidad económica preexistente» ⁽⁴⁷⁾, no podemos compartirla, ya que quien realiza una demolición manifiesta la capacidad económica gravada por el impuesto, materializada, en este caso, en las obras de demolición.

El segundo elemento del hecho imponible viene determinado por construcciones, instalaciones u obras que precisan o necesitan de la solicitud de licencia para su realización ⁽⁴⁸⁾, por tanto, con independencia de que sean solicitadas u otorgadas.

A la hora de determinar cuáles son los actos sujetos a licencia, debemos remitirnos a la normativa urbanística, pudiéndose distinguir una estatal de carácter supleto-

(41) En este sentido se ha manifestado la STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 17 de febrero de 1999 (*RJCA* 1999/364), ponente, Helmuth Moya Meyer, L.

(42) En caso de demolición por ruina inminente el artículo 1.14 del Reglamento de Disciplina Urbanística, aprobado por el Real Decreto 2187/1978 recoge que no es necesaria la previa licencia de obras debido a la urgencia de la actuación.

(43) En ocasiones se deberá solicitar de manera independiente y autónoma en relación a la obra nueva (en caso de complejidad o peligrosidad de la obra de derribo) y en otras ocasiones en la concesión de licencia de obras se puede entender implícita la de derribo.

(44) STS de 31 de octubre de 1994 (*RJ* 1994/7597), ponente, Enríquez Sancho, R.

(45) STSJ de Andalucía (Granada), de 20 de enero de 1997 (*JT* 1997/31), ponente, Eserverri Martínez, E.

(46) STSJ de Andalucía, de 22 de enero de 1991, ponente, Fernández Domínguez, *Revista Impuestos*, tomo I, 1992, p. 594.

(47) ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., pp. 121 y 122, ratificándose en «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en la obra colectiva *Tributos Locales*, dir. Calvo Ortega, R., colección *Leyes tributarias comentadas*, Edersa, 2002, p. 263.

(48) La Administración municipal ejerce un control para verificar que lo que se pretende edificar se adecua al planeamiento y normativa urbanística vigente, concretándose dicho control, en la emisión de la previa licencia municipal.

ria (49) y otra autonómica, ya que a partir de la STC 61/1997, de 20 de marzo, se reconoce que la competencia es propia de las Comunidades Autónomas y por este motivo, cada una de ellas ha aprobado su propia enumeración de actos sujetos a licencia de obras, con carácter ejemplificativo, en sus correspondientes leyes de ordenación urbanística (50), por lo que podemos encontrarlos con otros actos, recogidos en las Ordenanzas

(49) En normativa estatal nos encontramos con una norma de aplicación directa a todas las Comunidades Autónomas, como es la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones y los preceptos declarados vigentes por esta norma de Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, siendo de aplicación supletoria, especialmente, el Real Decreto 1346/1976, Texto Refundido de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana y el Real Decreto 2187/1978, Reglamento de Disciplina Urbanística.

De acuerdo con lo anterior, una primera enumeración de actos que precisen de licencia municipal lo encontramos en el artículo 178.1 del Real Decreto de 1976, que coincide con el recogido en el artículo 242.2 del Texto Refundido de 1992 y en el artículo 1 del Real Decreto 2187/1978, Reglamento de Disciplina Urbanística:

Artículo 1. -Estarán sujetos a previa licencia, sin perjuicio de las autorizaciones que fueren procedentes con arreglo a la legislación específica aplicable, los siguientes actos:

1. Las obras de construcción de edificaciones e instalaciones de todas clases de nueva planta.
2. Las obras de ampliación de edificios e instalaciones de todas clases existentes.
3. Las de modificación o reforma que afecten a la estructura de los edificios e instalaciones de todas clases existentes.
4. Las de modificación del aspecto exterior de los edificios e instalaciones de todas clases existentes.
5. Las obras que modifiquen la disposición interior de los edificios, cualquiera que sea su uso.
6. Las obras que hayan de realizarse con carácter provisional...
7. Las obras de instalaciones de servicios públicos.
8. Las parcelaciones urbanísticas.
9. Los movimientos de tierra, tales como desmontes, explanación, excavación y terraplenado, salvo que tales actos estén detallados y programados como obras a ejecutar en un Proyecto de Urbanización o de Edificación aprobado o autorizado.
10. La primera utilización u ocupación de edificios e instalaciones en general.
11. Los usos de carácter provisional a que se refiere el apartado 2 del artículo 58 de la Ley del Suelo.
12. El uso del suelo sobre las edificaciones e instalaciones de todas clases existentes.
13. La modificación de uso de los edificios e instalaciones en general.
14. La demolición de las construcciones, salvo en los casos declarados de ruina inminente.
15. Las instalaciones subterráneas dedicadas a aparcamientos, actividades industriales, mercantiles o profesionales, servicios públicos o cualquier otro uso a que se destine el subsuelo.
16. La corta de árboles integrados en masa arbórea que esté enclavada en terrenos para los que exista un Plan de Ordenación aprobado.
17. La colocación de carteles de propaganda visibles desde la vía pública.
18. Y, en general, los demás actos que señalen los Planes, Normas y Ordenanzas.

Enumeraciones que son de carácter ejemplificador y, que al estar contenidas en normas supletorias estatales, será necesario atenerse a lo regulado por cada Comunidad Autónoma, para de esta forma conocer específicamente los actos que precisan de la correspondiente licencia municipal, y su posible sujeción al ICIO.

(50) Debido a su extensión solamente recogeremos algunos ejemplos de la normativa autonómica:

Comunidad Autónoma de Andalucía, este aspecto aparece regulado en la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, (BOJA de 31 de diciembre de 2002, BOE de 11 de enero de 2003), en su artículo 169.1, que bajo el rubricado, "actos sujetos a licencia urbanística municipal", dispone que

nanzas aprobadas por cada Ayuntamiento, situación, que puede ser contraria al principio de reserva de ley, ya que se está delimitando una parte integrante del hecho imponible por normas que carecen de dicho rango.

Dicha normativa autonómica recoge prácticamente la totalidad de supuestos imaginables, por lo que la intención, de delimitar el hecho imponible a través de los

«1. Están sujetos a previa licencia urbanística municipal, sin perjuicio de las demás autorizaciones o informes que sean procedentes con arreglo a esta Ley o a la legislación sectorial aplicable, los actos de construcción o edificación e instalación y de uso del suelo, incluidos el subsuelo y el vuelo, y, en particular, los siguientes:

- a) Las parcelaciones urbanísticas a que se refiere la sección sexta del capítulo II del título II de la presente Ley, salvo que estén contenidas en proyectos de reparcelación aprobados o sean objeto de declaración de innecesariedad de la licencia.
- b) Los movimientos de tierra, la extracción de áridos, la explotación de canteras y el depósito de materiales.
- c) Las obras de vialidad y de infraestructuras, servicios y otros actos de urbanización, que deban realizarse al margen de proyectos de urbanización debidamente aprobados.
- d) Las obras de construcción, edificación e implantación de instalaciones de toda clase y cualquiera que sea su uso, definitivas o provisionales, sean de nueva planta o de ampliación, así como las de modificación o reforma, cuando afecten a la estructura, la disposición interior o el aspecto exterior, y las de demolición de las existentes, salvo el supuesto de ruina física inminente.
- e) La ocupación y la primera utilización de los edificios, establecimientos e instalaciones en general, así como la modificación de su uso.
- f) Las talas en masas arbóreas y vegetación arbustiva, así como de árboles aislados, que sean objeto de protección por los instrumentos de planeamiento.
- g) Cualquiera otros actos que se determinen reglamentariamente o por el correspondiente Plan General de Ordenación Urbanística».

Aragón lo regula en la Ley 5/1999, de 25 de marzo, Urbanística. Artículos 166 a 183, en concreto su artículo 172.

Asturias en la Ley 3/1997, de Disciplina Urbanística. Artículo 1.

Baleares en la Ley 6/1997, del Suelo Rústico. Artículo 31.

Canarias, Real Decreto-Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, texto refundido de las Leyes de ordenación del territorio de Canarias y de espacios naturales de Canarias. Artículos 166 a 172.

Cantabria: Ley 2/2001, del suelo y ordenación territorial.

Castilla y León: Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León, Artículos 97 a 105.

Castilla-La Mancha: Ley 2/1998, de 4 de junio, que regula la Ordenación del Territorio y la Actividad Urbanística. Artículo 165 y disposición derogatoria.

Cataluña: Ley 2/2002, de urbanismo; Extremadura: Ley 15/2001, del suelo y ordenación territorial.

Galicia: Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de ordenación urbanística y protección del medio rural, artículo 194. Desarrollándose pormenorizadamente los supuestos sujetos a licencia municipal en el Decreto 28/1999, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de disciplina urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley 1/1997, de 24 de marzo, del suelo, derogada por la anterior norma.

La Rioja: Ley 10/1998, de 2 de julio, de Ordenación del Territorio y Urbanismo. Artículo 179.

Madrid: Ley 9/2001, del suelo.

Murcia: Ley 1/2001, de 24 de abril, artículos 214 y ss.

Navarra: Ley 35/2002, de ordenación del territorio y urbanismo. Artículo 189.

País Vasco: Ley 5/1998, Medidas urgentes en materia de suelo y ordenación urbana. Artículo 9.

Valencia: Ley 6/1994, de 15 de noviembre, reguladora de la Actividad Urbanística.

supuestos que requieren la expedición de la licencia de obras, es bastante decepcionante ⁽⁵¹⁾.

Por este motivo considero, que al ser competencia del Estado la regulación de la Hacienda Local y es competencia de las Comunidades Autónomas la regulación de la materia urbanística, y al estar haciéndose depender la realización del hecho imponible de la constatación de un dato que corresponde su regulación a otro ente territorial, sería conveniente, sobre la base de principio de seguridad jurídica, que el legislador estatal a la hora de configurar el ICIO, hubiera delimitado cuáles son las construcciones, instalaciones u obras que requieren licencia municipal, pero solamente a los efectos de delimitación del hecho imponible, sin tener otra transcendencia, esa especificación, fuera del ámbito tributario, no invadiendo las competencias de las Comunidades Autónomas. De esta forma se hubiera ganado en seguridad jurídica.

Constatada la necesidad de licencia de obras como elemento integrante del hecho imponible, quedarán, por tanto, excluidas de gravamen aquellas situaciones de la normativa urbanística que sustituyen a la licencia de obras por otros instrumentos jurídicos, siendo supuestos de no sujeción, al faltar uno de los elementos integrantes del hecho imponible ⁽⁵²⁾. En este sentido:

1.º Los actos de edificación promovidos por los Ayuntamientos en su propio término municipal, ya que el acuerdo municipal que los autoriza o aprueba tendrá los mismos efectos que la licencia municipal, según lo establecido en el artículo 169.4 de la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía.

2.º Las órdenes de ejecución por las cuales los Ayuntamientos importen el deber de conservación de los edificios deteriorados.

Esta medida urbanística provoca la desigualdad, entre el propietario que en cumplimiento de los deberes que la ley asigna, realiza voluntariamente las obras necesarias para mantener las construcciones en condiciones de seguridad e higiene, debiendo solicitar la licencia y satisfacer el impuesto; mientras que los propietarios que no atienden a sus obligaciones de conservación, quedan no gravados por el Impuesto, al realizarse las correspondientes obras por orden de ejecución dictada por la Corporación Local.

Esta situación, considero, como opina el profesor MARÍN BARNUEVO, debe ser corregida por intervención del legislador o por declaración de inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional ⁽⁵³⁾, aunque, en el caso de llevarse a cabo su sujeción, sería necesario introducir supuestos de exención, como afirma el profesor, ÁLVAREZ

(51) Por este motivo MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., pp. 56 y 57, ha manifestado que «ello hace que la función delimitadora que podía cumplir el requisito de la licencia de las obras en la configuración del hecho imponible tenga muy poca relevancia práctica».

(52) STS de 10 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9289), ponente, Enríquez Sancho, R.

(53) En este sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y Práctica...*, 2001, op. cit., p. 76. Recoge la sentencia del TSJ del País Vasco de 14 de abril de 1997, que considera procedente la sujeción al ICIO de las obras realizadas en cumplimiento de una orden de ejecución.

ARROYO⁽⁵⁴⁾, atendiendo a la capacidad económica del afectado por la orden de ejecución, gravándose aquellas obras motivadas por el deterioro de las edificaciones provocado por la desidia o negligencia de sus propietarios, como se deduce de la STS de 10 de octubre de 2003⁽⁵⁵⁾.

3.º Las obras realizadas conforme a los requisitos impuestos en el pliego de condiciones de acuerdo con lo establecido en el Programa y Proyecto de obras previamente elaborado y aprobado por el propio Ayuntamiento, al considerar el Tribunal Supremo, en sentencia de 14 de febrero de 2000⁽⁵⁶⁾, innecesario un nuevo acto que reconozca el derecho a edificar, al existir un acuerdo municipal inequívoco respecto de las obras que se van a realizar. Por tanto, la exigencia del ICIO o no, dependerá del cauce seguido por el Ayuntamiento en sus operaciones inmobiliarias, lo que desde el punto de vista de la capacidad económica gravada por el impuesto, surgen dudas sobre la justificación de su no sujeción, aunque jurídicamente, es correcta, al no necesitar de la oportuna licencia dichas construcciones u obras.

4.º En esta misma línea, el Tribunal Supremo ha excluido de la necesidad de requerir licencia de obras, para aquellas actuaciones promovidas por las Administraciones Públicas que signifiquen una obra de ordenación del territorio a diferencia de las obras urbanísticas⁽⁵⁷⁾.

Se encuadrarían dentro de este concepto aquellas grandes obras o construcciones de marcado interés público que no pueden quedar frustradas por la voluntad municipal al poder denegar la licencia⁽⁵⁸⁾.

Al quedar eximidas de la correspondiente licencia de obra municipal quedarán también eximidas del ICIO.

Responden al concepto de obras de ordenación del territorio, por ejemplo: obras de construcción de un puerto deportivo⁽⁵⁹⁾, obras de construcción⁽⁶⁰⁾ o de reparación

(54) ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., p. 107, ya que: «se está obligando al sujeto pasivo a poner de manifiesto una capacidad económica que, por otro lado, puede que no tenga, lo cual puede resultar hasta paradójico. Si se escoge el gasto como índice de capacidad contributiva, no se puede obligar al sujeto a gastar para que con ello se devengue el tributo, pues se estaría muy cerca de la confiscatoriedad. Por esta razón, sería conveniente arbitrar alguna medida de exención (puesto que sujeción entendemos que existe) para estos casos de edificación forzosa que no estuviesen provocados por el propio sujeto, con ello se adecuaría, en este aspecto concreto, el ICIO al artículo 31.1 de la Constitución».

(55) STS de 10 de octubre de 2003 (RJ 2003/8491), ponente, Ramón Rodríguez Arribas.

(56) STS de 14 de febrero de 2000 (RJ 2000/782), ponente, Rouanet Moscardó, J., en sentido contrario la STSJ de Andalucía, Sevilla, de 21 de junio de 2001 (JT 2002/15), ponente, Pérez Nieto.

(57) Distinción establecida por dicho Tribunal, recogida, por ejemplo, en la STS de 24 de noviembre de 1998 (RJ 1998/9607) o STS de 19 de febrero de 2000 (RJ 2000/1647).

(58) En este sentido las SSTC 1213/1988, 170/1989 y 133/1990.

(59) STS de 20 de febrero de 1984 (RJ 1984/1078).

(60) STS de 28 de mayo de 1986 (RJ 1986/4471).

de autopistas⁽⁶¹⁾, obras realizadas en una autovía⁽⁶²⁾, obras en aeropuertos⁽⁶³⁾, construcción de un acueducto para el trasvase de agua⁽⁶⁴⁾, o de una presa⁽⁶⁵⁾, o los Tribunales Superiores de Justicia, que consideran obras de ordenación, las obras de mejora de la gestión de recursos hidráulicos⁽⁶⁶⁾, un embalse regulador del riego⁽⁶⁷⁾, la construcción de un acueducto⁽⁶⁸⁾, la construcción de una Estación de Tratamiento de Aguas Potables⁽⁶⁹⁾.

De los ejemplos anteriores se desprende que la jurisprudencia ha ido concretando las obras de interés general condicionándolas a seguir el procedimiento establecido en el artículo 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación urbana, teniendo derecho los Ayuntamientos a conocer el proyecto y emitir un informe, pero dicho informe no se puede interpretar como sinónimo de licencia de obras, como se ha manifestado en este último sentido el Tribunal Supremo⁽⁷⁰⁾.

En esta misma línea, quedarán sujetas al impuesto las obras que no hayan seguido el procedimiento exigido para poder calificarlas de interés general, como ha ocurrido, por ejemplo: en el caso de reformas y ampliación de un hospital⁽⁷¹⁾, o la construcción de un Centro de Salud⁽⁷²⁾, o en la construcción de un nuevo palacio de Justicia⁽⁷³⁾, o la construcción de un pabellón deportivo⁽⁷⁴⁾.

Algo parecido ha ocurrido en la normativa de cada Comunidad Autónoma, así la Comunidad Autónoma de Andalucía, después de declarar que los actos promovidos por una Administración pública, distinta de la municipal, están sujetos a licencia urbanística, las exime cuando se trata de actos en los que concurra un excepcional o urgen-

(61) STS de 17 de julio y 30 de noviembre de 1987 (RJ 1987/7524 y 1987/9332).

(62) STS de 10 de mayo de 1997 (RJ 1997/4802).

(63) STS de 26 de febrero de 1990 (RJ 1990/1421); STS de 9 de febrero de 1996 (RJ 1996/1416) y STS de 29 de mayo de 1997 (RJ 1997/4052), ponente, Yagüe Gil, Pedro J.

(64) STS de 19 de febrero de 2000 (RJ 2000/1647), ponente, Mateo Díaz, J.

(65) STS de 21 de abril de 1997 (RJ 1997/3712), ponente, Sala Sánchez, P.

(66) STS de Aragón, de 23 de noviembre de 2001 (JT 2002/964), ponente, García Mata, F.

(67) STSJ de Aragón, de 14 de mayo de 2001 (JT 2001/1767), ponente, García Mata, F.

(68) STSJ de Andalucía, Granada, de 8 de abril de 1996 (JT 1996/784), ponente, Eserverri Martínez, E.

(69) STSJ de Andalucía, Granada, de 25 de enero de 1999 (JT 1999/224), ponente, Toledano Cantero, R.

(70) STS de 26 de enero de 1999 (RJ 1999/97), ponente, Garzón Herrero, M.V.

(71) STSJ de Extremadura, de 26 de septiembre de 2002 (JT 2003/74), ponente, Cruz Mera, F.B. de la Cuestión resuelta en el mismo sentido, por la STS de 17 de abril de 1999 (RJ 1999/3584), ponente, Sala Sánchez, P.

(72) STSJ de Madrid, de 20 de abril de 2001 (JT 2001/1398), ponente, Tomé Paulé, J.

(73) STSJ del País Vasco, de 21 de mayo de 2001 (JT 2001/1341), ponente, Álvarez Theurer, C. y STSJ de Baleares, de 4 de mayo de 2001 (JT 2001/905), ponente, Socías Fuster, F.

(74) STSJ de Andalucía, Granada, de 4 de marzo de 2002 (JUR 2002/137511), ponente, Eserverri Martínez, E.

te interés público declarado según el procedimiento descrito en el artículo 170.3 de la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía (75).

5.º Pero además de las situaciones anteriores, que hacen innecesario expedir la licencia de obras de acuerdo con la normativa urbanística promovidas por otra Administración distinta de la municipal, existe una normativa sectorial que prevé lo mismo, como es el caso de:

La Ley 25/1988, de carreteras, que exige de dicha licencia a las obras de construcción, reparación o conservación de carreteras estatales (76), o, la ley 22/1988 sobre el dominio público marítimo-terrestre (77). También en la Ley 27/1992 sobre legislación portuaria (78), que de acuerdo con la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional en sentencia 40/1998, de 19 de febrero (79), no se requerirá la oportuna licencia municipal para las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en el dominio público portuario, pero sí para las realizadas en otras instalacio-

(75) «Artículo 170.3. «Se exceptúan igualmente de la regla prevista en el apartado 1 los actos promovidos por una Administración Pública en los que concurra un excepcional o urgente interés público. La Administración promotora del proyecto técnico deberá, para legitimar la misma, acordar su remisión al municipio correspondiente para que, en el plazo de un mes, comunique a aquélla la conformidad o disconformidad del mismo con el instrumento de planeamiento de aplicación.

Cuando estos actos sean promovidos por la Administración de la Comunidad Autónoma de Andalucía o entidades adscritas o dependientes de la misma, en caso de comunicación de la disconformidad, las actuaciones deberán ser remitidas a la Consejería competente en materia de urbanismo para que, tras los informes correspondientes y junto con su propuesta, las eleve al Consejo de Gobierno, que decidirá sobre la procedencia de la ejecución del proyecto. El acuerdo que estime dicha procedencia, que posibilitará su inmediata ejecución, deberá ordenar la iniciación del procedimiento de innovación del instrumento de planeamiento.»

(76) Ley 25/1988, de 29 de julio, de Carreteras, artículo 12: «Las obras de construcción, reparación o conservación de carreteras estatales por constituir obras públicas de interés general, no están sometidas a los actos de control preventivo municipal a que se refiere el artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local».

(77) La Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, en su artículo 111, tanto en su redacción original, y con mayor claridad, en su redacción actual, dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se recogen algunas obras de competencia estatal que son calificadas de interés general, como son:

- las que se consideren necesarias para la protección, defensa, conservación y uso del dominio público marítimo-terrestre, cualquiera que sea la naturaleza de los bienes que lo integren;
- las de creación, regeneración y recuperación de playas;
- las de acceso público al mar no previstos en el planeamiento urbanístico;
- las emplazadas en el mar y aguas interiores, sin perjuicio de las competencias de las Comunidades Autónomas y,
- las de iluminación de costas y señales marítimas.

(78) Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, artículo 19. Obras a realizar en el Dominio Público Portuario, apartado 3: «Las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en Dominio Público Portuario por las *Autoridades Portuarias no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal a que se refiere el artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, por constituir obras públicas de interés general.*»

(79) STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 39.7 (RTC 1998/40).

nes no estrictamente portuarias, como las efectuadas en edificios o locales destinados a equipamientos culturales o exposiciones.

En este mismo sentido, la Ley 16/1987 sobre Ordenación de los Transportes Terrestres, que exime de licencia a las obras de conservación, entretenimiento y reposición de las líneas e instalaciones de RENFE y demás servicios auxiliares relacionados directamente con la explotación ferroviaria, así en este sentido, está eximida de la oportuna licencia de obras la instalación de una red de incendios⁽⁸⁰⁾, como las de obras de conservación y redistribución de una de las plantas de una estación de RENFE⁽⁸¹⁾, pero en cambio, si requiere licencia municipal las obras de restablecimiento de un ramal ferroviario⁽⁸²⁾. Además, la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario extiende esta medida a las obras de construcción de líneas ferroviarias⁽⁸³⁾.

También en la disposición adicional novena de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, tras su nueva redacción, dada por el artículo 85 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se establece que las obras de nueva construcción, reparación, conservación y demolición llevadas a cabo en zonas declaradas de interés para la

(80) STS de 2 de diciembre de 1990 (RJ 1990/9720), ponente, Barrio Iglesias, J.

(81) STS de 21 de noviembre de 1990 (RJ 1990/9278), ponente, García-Ramos Iturralde, J.

(82) STS de 11 de mayo de 1998 (RJ 1998/3625), ponente, Rodríguez-Zapata Pérez, J.

(83) Ante la necesidad de adaptar el sector ferroviario estatal a la normativa de la Unión Europea, se ha aprobado la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario, que en relación con el tema que nos ocupa, debemos puntualizar que deroga parcialmente la Ley 16/1987, de 30 de julio, permaneciendo en vigor los artículos anteriormente comentados y además, establece en su artículo 7.3 que no estarán sometidas al control preventivo municipal al que se refiere el artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, por tanto, eximidas de la licencia de obras y no sujetas al ICIO, las obras de construcción, reparación o conservación de líneas ferroviarias, de tramos de las mismas o de otros elementos de la infraestructura, que además les da la consideración de obras de interés general.

Aunque no se ha producido la derogación expresa del artículo 179 de la Ley 16/1987, de 30 de julio, su redacción se opone a lo establecido en la nueva Ley 39/2003, cuando la primera somete a licencia las obras nuevas y, la segunda la exime cuando se trata de obras de construcción, por lo que hay que entender, que en este caso se ha producido una derogación tácita, en el sentido, que incluso las obras de construcción, no solamente las de reparación o conservación, al ser calificadas de interés general, están eximidas de licencias de obras.

Además, la nueva Ley, en su artículo 8, también exime del control municipal la construcción de cruces a distinto nivel y las obras necesarias para la reordenación, concentración y mejora de los pasos a nivel y de sus accesos, incluida la mejora de su visibilidad, teniendo el carácter de obras de conservación, mantenimiento y reposición de instalaciones ferroviarias. Si las anteriores obras suponen nuevas construcciones deberán someterse a informe de la Administración urbanística competente, pero este informe, de acuerdo con la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo, comentada anteriormente, no se puede asimilar a licencia de obras, por lo que quedarán también no sujetas al ICIO.

Por otro lado, se exige la oportuna licencia urbanística cuando se trate de la realización de obras efectuadas por los particulares, previa autorización o concesión, artículo 7.5 de la Ley 39/2003.

Ley que entrara en vigor el día 31 de diciembre de 2004, en virtud del Real Decreto-Ley 1/2004, de 7 de mayo, por el que se aplaza la entrada en vigor de la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario (BOE núm. 114, de 11 de mayo de 2004).

defensa nacional o en las instalaciones militares señaladas en el artículo 8 del Real Decreto 689/1978, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 8/1975, de 12 de marzo, de Zonas e Instalaciones de Interés para la Defensa Nacional, no estarán sometidas a la obtención de licencias y demás actos de control preventivo municipal, siempre que hayan sido calificadas como obras públicas que afecten directamente a la defensa nacional, aunque se establece que para los actos de control preventivo municipal, se agoten los mecanismos de cooperación entre Administraciones Públicas.

Corresponde al Ministro de Defensa, a propuesta de los Jefes de Estado Mayor, señalar aquellas obras de nueva construcción, reparación y conservación que afecten directamente a la defensa nacional y que serán calificadas como de interés general.

En relación con el ente público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA) se había suscitado una importante polémica jurisprudencial sobre si era procedente o no la aplicación de la **exención** del ICIO a este ente público.

Desde un principio, hubo **Tribunales Superiores de Justicia** que consideraban que no gozaban de exención del ICIO las obras aeroportuarias realizadas por parte de AENA, debido a que el dueño de las obras es el Ente público y no el Estado⁽⁸⁴⁾. Pero al mismo tiempo otros Tribunales Superiores de Justicia estimaban que sí gozaban de tal beneficio las obras efectuadas por AENA⁽⁸⁵⁾, ofreciendo su parecer sobre la cues-

(84) STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 15 de noviembre de 1995 (*JT* 1995/1389), como también, la STSJ de Baleares, de 12 de febrero (*JT* 1999/315); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 15 de noviembre de 1995 (*JT* 1995/1389); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 4 de marzo de 1997 (*JT* 1997/166); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 29 de mayo de 1998 (*JT* 1998/862); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 21 de abril (*JT* 1999/813); STSJ de Cataluña, de 27 de mayo de 1998 (*JT* 1998/992); STSJ de Cataluña de 17 de junio de 1998 (*JT* 1998/1181); STSJ de Cataluña, de 3 de julio de 1998 (*JT* 1998/1060); STSJ de Cataluña, de 11 de diciembre de 1998 (*JT* 1998/1728); STSJ de Cataluña, de 2 de febrero de 1999 (*JT* 1999/476); STSJ de Cataluña, de 13 de mayo (*JT* 1999/1134); STSJ del País Vasco, de 25 de enero (*JT* 1996/120) y STSJ del País Vasco, de 17 de mayo (*JT* 1999/1023).

(85) STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 12 de julio (*JT* 2000/1738); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 4 de octubre (*JUR* 2001/108307); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 4 de octubre (*JT* 2001/328); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 24 de noviembre (*JUR* 2001/144076); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 24 de enero (*JT* 2001/1220); STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 9 de febrero (*JUR* 2001/257081); STSJ de Canarias, Las Palmas, de 30 de marzo (*JT* 2002/925); STSJ de Canarias, Las Palmas, de 11 de junio (*JT* 2002/27); STSJ de Canarias, Las Palmas, de 26 de junio (*JUR* 2002/25489); STSJ de Canarias, Las Palmas, de 4 de febrero (*JUR* 2002/2777355); STSJ de Canarias, Las Palmas, de 4 de febrero (*JUR* 2002/2777356); STSJ de Cataluña de 28 de junio (*JT* 2000/1294); STSJ de Cataluña de 25 de enero (*JT* 2001/941); STSJ de Cataluña de 15 de noviembre (*JUR* 2002/93181); STSJ de Cataluña de 10 de mayo (*JUR* 2002/250467); STSJ de Cataluña, de 29 de mayo (*JUR* 2002/250973); STSJ de Cataluña, de 10 de septiembre (*JUR* 2003/17096); STSJ de Galicia, de 14 de junio de 1995 (*JT* 1995/767); STSJ de Galicia, de 26 de marzo de 1996 (*JT* 1996/361); STSJ de Galicia, de 24 de enero de 1997 (*JT* 1997/12); STSJ de Madrid, de 26 de enero (*JT* 2001/983); STSJ de Madrid, de 23 de febrero (*JT* 2001/1136); STSJ de Madrid, de 26 de diciembre (*JT* 2002/791); STSJ del País Vasco, de 13 de marzo (*JT* 2001/1140); STSJ de la Comunidad de Valencia, de 17 de febrero (*JT* 1997/285); STSJ de la Comunidad Valenciana, de 16 de enero de 1998 (*JT* 1998/127); STSJ de la Comunidad de Valenciana, de 26 de febrero (*JUR* 2001/273613).

ción el Tribunal Supremo ⁽⁸⁶⁾, mostrándose de una manera rotunda favorable a la exención, como en otros pronunciamientos posteriores ⁽⁸⁷⁾, al considerar que el sujeto pasivo es el Estado y no AENA debido a que es el titular del servicio público.

Sin entrar en la argumentación mantenida por las anteriores posturas, en la actualidad, la anterior polémica en torno a la procedencia de la exención para las construcciones, instalaciones y obras de AENA, ha perdido su virtualidad debido, por un lado, a la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2001 ⁽⁸⁸⁾, dictada previo recurso de casación para la unificación de doctrina, que mantiene la misma opinión anterior, y por otro lado, al cambio legislativo llevado a cabo por la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, al establecer en su artículo 166.3, de manera expresa que: «las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio por AENA no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal (...) por constituir obras de interés general», de esta forma, se exime a AENA de la solicitud de licencia municipal para realizar obras en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio, afectando así a la producción del hecho imponible del ICIO, pues en este caso debemos conceptuarlo como un supuesto de no sujeción, al faltar uno de los elementos del hecho imponible, como es la necesidad de licencia de obras o urbanística.

El anterior artículo 166 ha sido desarrollado por el Real Decreto 2591/1998, de 4 de diciembre, sobre Ordenación de los Aeropuertos de Interés General y su Zona de Servicio, reproduciendo en su artículo 10.1 que las obras de nueva construcción, reparación y conservación que se realicen en el ámbito del aeropuerto y su zona de servicio por AENA no estarán sometidas a los actos de control preventivo municipal del artículo 84.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, por constituir obras públicas de interés general, pero se ñala en su apartado 2 que: «las obras realizadas en el dominio público aeroportuario en virtud de autorización o concesión no eximen a sus promotores de la obtención de los permisos, licencia y demás autorizaciones que sean exigibles por las disposiciones vigentes. El proyecto de construcción deberá adaptarse al plan especial de ordenación del espacio aeroportuario y a él se acompañará un informe de AENA sobre la compatibilidad con el plan especial o, en otro caso, sobre la necesidad de las obras y su conformidad con el Plan Director del aeropuerto», por lo que hay que entender que las competencias de control urbanísticas de los Ayuntamientos se extienden a este tipo de construcciones, instalaciones y obras llevadas a cabo dentro del dominio público aeroportuario por promotores distintos de AENA, debiendo se exigir la correspondiente licencia de obras y, por tanto, su plena sujeción al ICIO.

(86) STS de 9 de julio de 1999 (RJ 1999/7096).

(87) STS de 27 de abril de 2001 (RJ 2001/6011); STS de 7 de julio de 2001 (RJ 2001/7095); STS de 7 de julio de 2001 (RJ 2001/7094); STS de 21 de julio de 2001 (RJ 2001/7260); STS de 18 de abril de 2002 (RJ 2002/6634); STS de 16 de septiembre de 2002 (RJ 2002/655); STS de 27 de diciembre de 2002 (RJ 2003/597) y STS de 30 de enero de 2003 (RJ 2003/1660).

(88) STS de 21 de julio de 2001 (RJ 2001/7260).

6.º También las construcciones, instalaciones y obras sujetas a un Proyecto de Urbanización están eximidas de la licencia de obras, estando no sujetas al impuesto⁽⁸⁹⁾, siendo unánime la jurisprudencia⁽⁹⁰⁾, al considerar que dichos Proyectos, son actos de ejecución del planeamiento urbanístico aprobados por el Ayuntamiento, lo que hace

(89) FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *El Impuesto sobre Construcciones...*, 1991, op. cit., p. 41, IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La no sujeción de las obras de urbanización a Impuestos sobre Construcciones, instalaciones y obras», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 2, enero, 1995, p. 9; ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., p. 111; GALAPERO FLORES, R.: «Los proyectos de urbanización en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Sentencia comentada: STS de 15 de febrero de 2003. (RJ 2003/2103)», *Revista Jurisprudencia Tributaria*, parte presentación, núm. 3, 2003, p. 3. Aunque admite la no sujeción al ICIO de las obras de urbanización, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 63, considera que: «carece de toda justificación y debe ser objeto de crítica, porque si el ICIO es un impuesto sobre consumos específicos, nada justifica la desigualdad de trato de las construcciones realizadas en virtud de licencias de obras y de las realizadas en virtud de proyectos de urbanización».

(90) En este sentido, STS de 15 de febrero de 2003 (RJ 2003/2103), ponente, Sala Sánchez, P.; STS de 15 de julio de 2002 (RJ 2002/7297), ponente, Sala Sánchez, P.; STS de 1 de junio de 2002 (RJ 2002/5156), ponente, Rodríguez Arribas, R.; STS de 31 de diciembre de 2001 (RJ 2002/1296), ponente, Gota Losada, A.; STS de 16 de octubre de 2000 (RJ 2000/8364), ponente, Rodríguez-Zapata Pérez, J.; STS de 30 de septiembre de 2000 (RJ 2000/8404), ponente, Mateo Díaz, J.; STS de 7 de abril de 2000 (RJ 2000/2828), ponente, Rodríguez Arribas, R.; STS de 21 de febrero de 2000 (RJ 2000/1048), ponente, Rouanet Moscardó, J.; STS de 16 de octubre de 1999 (RJ 1999/7898), ponente, Mateo Díaz, J.; STS de 19 de abril de 1999 (RJ 1999/2985), ponente, Rouanet Moscardó, J.; STS de 25 de marzo de 1999 (RJ 1999/2539); STS de 3 de febrero de 1997 (RJ 1997/1024); STS de 30 de abril de 1996 (RJ 1996/3685); STS de 22 de marzo de 1993 (RJ 1993/1746); STS de 22 de diciembre de 1992 (RJ 1992/3282); STS de 17 de marzo (RJ 1992/3282); STS de 15 de abril de 1991 (RJ 1991/3455) y STS de 13 de octubre de 1983 (RJ 1983/5120).

Los Tribunales Superiores de Justicia también han mantenido dicha doctrina: STSJ de Andalucía, Granada, de 20 de mayo (JT 2002/1147), ponente, Eserverri Martínez, E.; STSJ de Madrid, de 29 de abril (JT 2002/1571), ponente, Palomino Marín, V.; STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 26 de febrero (JUR 2002/161169), ponente, Giralda Brito, A.; STSJ de Madrid, de 19 de noviembre (JUR 2002/93324), ponente, Sabán Godoy, A.; STS de Aragón, de 6 de julio (JUR 2002/78446), ponente, García Mata, F.; STS de Madrid, de 23 de marzo (JUR 2001/221704), ponente, Sabán Godoy, A.; STS de Madrid, de 23 de marzo (JUR 2001/221705), ponente, Tomé Paulé, J.; STSJ de Madrid, de 16 de marzo (JUR 2001/221277), ponente, González Escribano, J.I.; STSJ de Aragón, de 9 de marzo (JT 2001/1756), ponente, Servera Garcías, J.; STSJ de Madrid, de 9 de febrero (JUR 2001/176021), ponente, Sabán Godoy, A.; STSJ de Aragón, de 30 de enero (JT 2001/639), ponente, Zubiri de Salinas, F.; STSJ de Madrid, de 12 de enero (JUR 2001/175352), ponente, Tomé Paulé, J.; STSJ de Aragón, de 15 de diciembre (JT 2001/486); STSJ de Madrid, de 14 de noviembre (JUR 2001/174850), ponente, Tomé Paulé, J.; STSJ de Andalucía, Granada, de 12 de junio (JUR 2000/215323), ponente, Eserverri Martínez, E.; STSJ de Andalucía, de 16 de febrero de 2000 (JT 2000/444), ponente, Pérez Nieto, R.; STSJ de Andalucía, de 19 de enero de 2000 (JT 2000/298), ponente, Pérez Nieto, R.; STSJ de Aragón de 12 de mayo (JT 1999/1595), ponente, Esteras Iguacel, E.A.; STSJ de Andalucía, Sevilla, de 4 de mayo de 1999 (JT 1999/1320), ponente, Santos Gómez, J.; STSJ de Extremadura, de 8 de abril (JT 1999/773), ponente, Merino Jara, I.; STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 22 de marzo (JT 1999/752), ponente, Giralda Brito, A.; STSJ de Andalucía, Sevilla, de 4 de diciembre de 1998 (JT 1998/1924), ponente, Cueva Aleu, Ignacio de la; STSJ de Andalucía, Sevilla, de 12 de junio de 1998 (JT 1998/1037), ponente, Cueva Aleu, Ignacio de la; STSJ de Madrid, de 19 de mayo de 1998 (JT 1998/872), ponente, Tamames Prieto-Castro, L.;

innecesaria la solicitud de licencia para las obras de urbanización proyectadas, aunque sí es necesaria para los actos de edificación que se deseen efectuar posteriormente sobre los terrenos ya urbanizados⁽⁹¹⁾.

Pero estas obras de urbanización, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía, cuando sean de mera reparación, renovación o mejora en obras o servicios ya existentes, la definición de los detalles técnicos de las mismas podrán integrarse en el proyecto de edificación como obras complementarias y en estos casos, se entenderán aprobadas con el otorgamiento de la licencia de obras de edificación, estando, por tanto sujetas al ICIO.

Ante esta situación, y sobre la base del principio de igualdad tributaria, nos surge la duda de cuál puede ser la justificación, desde la capacidad económica sujeta a imposición, para que el primer caso esté no sujeta y la segunda posibilidad conlleve su sujeción al impuesto.

Como se desprende de lo expuesto hasta este momento, el hecho imponible del ICIO, al quedar definido en relación con normas de otro sector del ordenamiento incide de manera directa en su configuración, por lo que:

- Se traslada la problemática de la necesidad o no de solicitar licencias de obras de la normativa urbanística al ámbito tributario.
- El hecho de sustituir la licencia de obras por otro instrumento jurídico de naturaleza urbanística tendrá su fundamento en su propia normativa pero no en la tributaria, ya que desde el punto de vista del principio de igualdad tributaria, aparte de la justificación legal antes comentada, se hace difícil encontrar una justificación del distinto trato que se da a unas mismas capacidades económicas que se manifiestan por la realización de construcciones, instalaciones u obras.

No por este motivo, sino por motivos recaudatorios, se ha sugerido por las Entidades Locales la posibilidad de que la sujeción al impuesto viniese determinada por la mera realización de construcciones, instalaciones u obras en el término municipal, suprimiendo la referencia a la exigibilidad de licencia, con el objeto de evitar, que una cuestión no tributaria cause indefinición en la determinación de la sujeción al impuesto⁽⁹²⁾ y, además, con esta medida, considero, por otro lado, se ganaría en seguridad jurídica.

STSJ de Andalucía, Málaga, de 14 de mayo de 1998 (*JT* 1998/1219), ponente, Rodríguez Hermida, R.; STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 2 de julio de 1997 (*JT* 1997/985), ponente, Giralda Brito, A.; STSJ de Madrid, de 9 de mayo de 1997 (*JT* 1997/505), ponente, López Mora, LM.; STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 25 de abril de 1997 (*JT* 1997/580), ponente, Román García, F.; STSJ de Canarias, Las Palmas, 25 de febrero de 1997 (*JT* 1997/972), ponente, Gómez Cáceres, F.J. y STSJ de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 16 de febrero de 1996 (*JT* 1996/108), ponente, Acevedo y Campos, A.

(91) STS de 22 de noviembre de 1994 (*RJ* 1994/9250), ponente, Oró-Pulido y López, M. de.

(92) Como se proponía en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, julio, 2002, p. 115.

El tercer elemento configurador del hecho imponible, consiste en que la competencia para emitir la licencia de obras sea municipal, quedando excluidas de gravamen las construcciones, instalaciones u obras cuya autorización sea competencia de otras Administraciones distinta de la municipal, siendo supuestos de no sujeción⁽⁹³⁾.

Aunque considero que hubiera sido más adecuado, atendiendo a la capacidad económica gravada por el impuesto, que la construcción, instalación u obra bastará con que se ejecutará en el término municipal del ente impositor, con independencia del ente competente para conceder la licencia de obras, ya que esta medida que se propone, se adecua mejor a este impuesto de titularidad municipal que persigue gravar las construcciones u obras que se realicen en su término municipal.

IV. EXENCIONES

Además de los supuestos de no sujeción descritos anteriormente, existe un supuesto de exención, incluido en la apartado segundo del artículo 100 del Real Decreto-Ley por el que se aprueba el Texto Refundido de la LRHL, recogido anteriormente en el apartado segundo del artículo 101 de la LRHL tras su incorporación por la Ley 50/1998⁽⁹⁴⁾, pero que se estableció inicialmente por el artículo 32.2 del Real Decreto-Ley 7/1989⁽⁹⁵⁾.

Se hizo necesaria la inclusión de este supuesto de exención debido a que con la entrada en vigor de la LRHL se suprimió todo beneficio fiscal existente, salvo los recogidos en Tratados internacionales y la bonificación del 50 por 100 de la cuota para las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, por lo que el ICIO carecía inicialmente de supuestos de exención⁽⁹⁶⁾, y además, no podrían ser establecidos por los Ayuntamientos, sobre la base del principio de reserva de ley, a pesar de ser un impuesto potestativo.

(93) STS de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995/1019), ponente, Enríquez Sancho, R.

(94) A través del artículo 18.26.º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre), con efectos a partir del día 1 de enero de 1999.

(95) Al año de vigencia de la LRHL se establece un supuesto de exención en el artículo 32.2 del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, de entrada en vigor el 1 de enero de 1990, que tras su derogación, su contenido se reprodujo en el artículo 29.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que se tramitó una vez convalidado el anterior Decreto-Ley.

(96) Para ORÓN MORATAL, Germán: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, núm. 74, mayo-agosto, 1996, p. 339, considera «... dicha carencia resultaba lógica atendiendo al origen del ICIO, pues en las tasas por licencias urbanísticas no se establecían, ni se establecen, exenciones de esta naturaleza».

La exención⁽⁹⁷⁾ establecida es de carácter mixto⁽⁹⁸⁾ al exigir la concurrencia de dos elementos, uno subjetivo, que el dueño de la construcción, instalación u obra sea el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, aunque su gestión se lleva a cabo por organismos autónomos, y, otro objetivo, que dichas construcciones, instalaciones u obras vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

De esta exención, sorprende que se hayan excluido construcciones, instalaciones u obras que por tener un destino distinto, por ejemplo, defensa nacional, seguridad ciudadana, servicios educativos o penitenciarios⁽⁹⁹⁾, que si aperecen recogidas en otros impuestos locales, como IBI, quedan sujetos al ICIO, por ejemplo, las obras efectuadas en bienes del Patrimonio Histórico Artístico⁽¹⁰⁰⁾, o las obras efectuadas por

(97) Además del supuesto de exención general indicado, también es necesario hacer referencia a la concesión de beneficios tributarios en relación con el ICIO otorgados a determinados acontecimientos acaecidos en España en estos últimos años:

- Artículos 2 y 3 de la Ley 30/1990, de 27 de diciembre, de beneficios fiscales relativos a Madrid Capital Europea de la Cultura 1992. Sobre los límites temporales para su aplicación, STSJ de Madrid, de 23 de enero de 1998 (*JT* 1998/298).
- Artículos 15 y 30 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo, relativa a la Exposición Universal Sevilla 1992, a los Actos Conmemorativos del Quinto Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de Barcelona, de acuerdo con la redacción dada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.
- Artículo 8 de la Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto de Cartuja 93.
- Disposición adicional séptima de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993.

(98) En este sentido, ARNAL SURIA, S. y IRANZO ALARCÓN, I.: *Los Nuevos Impuestos Municipales*, Siete, Valencia, 1993, p. 260; ORÓN MORATAL, G.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, núm. 74, mayo-agosto, 1996, p. 339, o LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la obra colectiva, coord. Javier Lasarte: *Manual General de Derecho Financiero*, tomo cuarto, vol. II, *Haciendas Locales*, 2.ª ed., Ed. Comares, Granada, 1998, p. 120.

Aunque para ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., p. 134: se trata de una exención subjetiva condicional.

(99) ORÓN MORATAL, Germán: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, núm. 74, mayo-agosto, 1996, p. 340: «... quedan gravadas las construcciones que estos entes públicos realicen —salvo que no requieran licencia conforme a la legislación vigente— para servicios educativos, seguridad ciudadana, defensa nacional, etcétera, reduciéndose la exención a obras para servicios de comunicaciones, obras hidráulicas y saneamiento de poblaciones».

CASANA MERINO, Fernando: «La sujeción de las Entidades Locales a la tributación municipal», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 165, diciembre, 1996, pp. 20 a 21: «... En consecuencia, las obras para servicios educativos, seguridad ciudadana, ordenación del tráfico, protección del tráfico, protección civil, vías urbanas, patrimonio histórico-artístico, medio ambiente, mataderos, cementerios, alumbrado, instalaciones deportivas, actividades culturales, o cualesquiera otras distintas de las anteriores, que sean realizadas por una Entidad Local, sus organismos autónomos, o las sociedades de ella dependientes, estarán sujetas y no exentas del ICIO».

(100) STS de 15 de febrero de 1995 (*RJ* 1995/1019), ponente, Enríquez Sancho, R.

la Universidad ⁽¹⁰¹⁾. Además, en muchas ocasiones dicha exención no será de aplicación ya que el destino de dichas construcciones son supuesto de no sujeción, al no requerir licencia de obras por tratarse de obras de ordenación del territorio ⁽¹⁰²⁾.

Por otro lado, en relación con la Iglesia Católica se considera que está exenta del ICIO en virtud del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, aunque en este Acuerdo no se menciona al ICIO ⁽¹⁰³⁾, al ser éste de creación posterior, pero tanto, la jurisprudencia, STS de 19 de marzo de 2001 dictada en recurso de casación en interés de ley ⁽¹⁰⁴⁾, y el legislador, a través de la Orden de 5 de junio de 2001 ⁽¹⁰⁵⁾, consideran que dicho impuesto está incluido entre los impuestos reales o de producto mencionadas en el Acuerdo.

Aunque considero que existen dudas sobre esta conclusión, así, siguiendo lo expuesto por el profesor RAMALLO ⁽¹⁰⁶⁾, los impuestos reales o de producto que alude el Acuerdo se refieren a la imposición sobre la renta y el patrimonio existentes en el momento de celebrarse el Acuerdo, que gravaban de manera independiente cada fuente de renta por varios impuestos distintos, por lo que difícilmente se puede catalogar al ICIO como un impuesto real o de producto a semejanza de los que existían en el momento de celebrarse el Acuerdo, cuando además, el mismo no grava, ni la renta, ni el patrimonio, sino la renta que se transforma en patrimonio.

(101) STS de 6 de marzo de 2000 (RJ 2000/2800), ponente, Gota Losada, A., STSJ de Madrid de 3 de diciembre de 2001 (JUR 2002/133068), ponente, González Escribano, J.I. y la STJ de Madrid de 24 de diciembre de 2001 (JT 2002/1131), ponente, Palomino Marín, V.

(102) Como se recoge en la STS de 21 de abril de 1997 (RJ 1997/3712), ponente, Sala Sánchez, P.

(103) Dispone en su artículo 4.1.B) «Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta».

(104) STS de 19 de marzo de 2001 (RJ 2002/10288), ponente, Rouanet Moscardó, J.

En el mismo sentido se habían pronunciado: STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 1996 (JT 1996/715), ponente, Lorente Almiñana, J.L.; STSJ de Castilla-La Mancha, de 6 de noviembre (JT 1999/1996), ponente, Montero Martínez, M.; STSJ de la Comunidad Valenciana, de 31 de marzo (JT 2000/1483), ponente, Altarriba Cano, C.; STSJ de Andalucía, Sevilla, de 26 de mayo de 2000 (JUR 2001/71405), ponente, Rodríguez Carmona, C., citando sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero de 1999, o del Valencia, sentencias de 24 de marzo de 1993, 14 de mayo de 1996 y 9 de marzo de 1998; STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de enero, (JUR 2001/273500), ponente, Ayuso Ruiz-Toledo, M.; STSJ de Andalucía, Granada, de 26 de febrero (JT 2001/562), ponente, Lázaro; STSJ de Madrid, de 3 de marzo (JUR 2001/89222), ponente, Bosch Barber, F. y STSJ de Madrid, de 30 de abril de 2001 (JT 2001/1400), ponente, González Escribano, J.I.

(105) Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 (BOE núm. 144, de 6 de junio de 2001).

(106) RAMALLO MASSANET, J.: «Prólogo» a la obra de MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., pp. 15 a 22.

Y un segundo aspecto, la Orden Ministerial, aunque no lo recoja expresamente, es dictada bajo el amparo del artículo 18 de la LGT de 1963, por lo que sólo tiene efectos aclaratorios o interpretativos sobre la cuestión planteada, con alcance interno para la propia Administración, no integrándose en el ordenamiento jurídico, y por tanto, no vincula a los Ayuntamientos.

De acuerdo con lo expuesto, considero que el camino para reconocer dicha exención es el recogido en dicho Acuerdo y en su Protocolo, es decir, que ambas Partes, de común acuerdo, concreten la aplicabilidad o no de dicha exención.

En relación con las otras Confesiones religiosas, como la evangélica, la islámica y la Comunidad israelita, que tiene celebrados Acuerdos de cooperación con el Estado Español⁽¹⁰⁷⁾, no se recoge ningún tipo de exención en relación con el ICIO, por este motivo me sorprende cómo la sentencia del Tribunal Superior de Valencia de 31 de marzo de 2000⁽¹⁰⁸⁾, extiende la aplicación de la exención de la Iglesia Católica a la Iglesia Evangélica, cuando lo procedente hubiera sido, que ante una situación de desigualdad, si así lo consideraba, hubiera planteado la oportuna cuestión de inconstitucionalidad⁽¹⁰⁹⁾.

Para finalizar el apartado de las exenciones queremos hacer mención del régimen particular de la Compañía Telefónica Española que, por virtud, de la Ley 15/1987 de 30 de julio⁽¹¹⁰⁾, declara su sujeción al IBI, pero en lo referente a los restantes tributos de carácter local, las deudas tributarias que pudieran exigírsele, se sustituyen por una compensación en metálico de periodicidad anual, básicamente el 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal. Considero que no se trata de un supuesto de exención ya que dicha compañía sigue estando sujeta a los tributos locales pero se ha sustituido su cuantificación singular por el sistema anteriormente descrito, fundamentado en facilitar el cumplimiento de sus obligaciones en cada uno de los municipios, reduciéndose de esta manera la presión fiscal indirecta y de gestión para dicha compañía.

En este sentido, considero que este régimen podría extenderse también a las empresas explotadoras de servicios de suministro, mencionadas al principio de este trabajo.

(107) Artículos 11.3 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE), Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Ley 26/1992 de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España (las tres Leyes publicadas en el BOE de 12 de noviembre de 1992).

(108) STSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de marzo de 2000 (JT 2000/1483), ponente, Alatriba Cano, C.

(109) En este sentido se ha pronunciado MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO Teoría y práctica ...*, 2001, op. cit., p. 103.

(110) Real Decreto 1344/1988, de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España (BOE de 9 de noviembre de 1988).

V. SUJETO PASIVO

En relación con el elemento subjetivo del hecho imponible del ICIO, actual artículo 101 del Real Decreto-Ley del Texto refundido de la LRHL, anteriormente, artículo 102 de la LRHL, tras su nueva redacción, dada por la Ley 51/2002, se aclara la confusa redacción original⁽¹¹¹⁾, estableciéndose que el contribuyente es la persona física o jurídica o entidad sin personalidad jurídica, que sea dueño de la construcción, instalación u obra, teniendo la consideración de dueño de la construcción, quien soporta los gastos o el coste que comporte su realización.

De esta manera, el legislador ha adoptado el criterio mantenido por el Tribunal Supremo⁽¹¹²⁾, que considero acertada, ya que la capacidad económica que desea gravar es la manifestada por la persona que soporta los gastos que comporta la realización de la construcción, instalación u obra, con independencia de las fórmulas de financiación utilizadas y, además, queda aclarada la cuestión de que no podrán tener esta consideración, el contratista que recibe el encargo de efectuar una construcción, al ser el contribuyente, la persona que encarga la obra y finalmente satisface el precio de la misma⁽¹¹³⁾.

(111) Redacción original, vigente hasta el 31 de diciembre de 2002: «Artículo 102.—1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las obras: en los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra.

2. Tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes».

Como ya había indicado SIMÓN ACOSTA, E.: «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57, 1989, p. 365: «No son necesarias tantas palabras para decir que es contribuyente el dueño de la obra, que es lo único que del precepto se desprende».

Sobre las críticas a la redacción originaria por parte de la doctrina, puede consultarse, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 116 y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., p. 148.

(112) Entre otras, sentencias de 17 de mayo de 1994 (*RJ* 1994/3517), STS de 13 de marzo de 1995 (*RJ* 1995/2469) y STS de 19 de septiembre de 2002 (*RJ* 2002/8285), ponente, Pujalte Clariana, E.; STS de 5 de junio de 2002 (*RJ* 2002/6572), ponente, Rouanet Moscardó, J. y STSJ de Andalucía, Granada, de 18 de marzo de 2002 (*JUR* 2002/140608), ponente, Esevenri Martínez, E.

(113) En este sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 119, CASANA MERINO, F.: «La sujeción de las entidades locales a la tributación municipal», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 165, diciembre, 1996, p. 20, nota a pie de página, 46 e IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Nuevas cuestiones acerca del Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras», *Revista Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, 1992, p. 1487 y la STSJ de Andalucía, Granada, de 22 de octubre de 2001 (*JUR* 2002/16834). P. Lázaro Guil, F.

Con opinión contraria, y antes de la modificación legislativa, HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras», *Revista Impuestos*, tomo II, 1989, p. 966, y la STSJ de Madrid, de 28 de enero de 2002 (*JUR* 2002/134629), ponente, Tomé Paulé, J. y la STSJ de Extremadura de 15 de diciembre de 1992 (*JT* 1992/644), ponente, Olea Godoy, W.

Pero junto con la figura del sujeto pasivo contribuyente el legislador ha colocado en su lugar, para facilitar la gestión del impuesto, al sujeto pasivo sustituto, cuando se den alguno de los dos presupuestos de hecho de la sustitución, como son, que haya solicitado la licencia de obras o, que realice o ejecute las construcciones, instalaciones u obras.

Sobre esta figura del sustituto podemos hacer las siguientes consideraciones:

- Se trata de un supuesto de sustitución con traslación, cuestión aclarada con la última reforma que de manera expresa recoge la posibilidad de que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha, anticipándose a lo recogido en el artículo 36.3 de la nueva LGT. Aunque desde mi punto de vista debería haber establecido un supuesto de sustitución con repercusión, es decir, haber recogido la obligación de reembolso y no solamente la posibilidad, ya que considero que el impuesto debe ser soportado por la persona que manifiesta la capacidad económica gravada, con independencia, que para una mejor gestión o una más fácil recaudación, se establezca la figura de la sustitución y, además, impedir que a través de los pactos entre particulares se alteren las posiciones subjetivas anteriores, cuando en muchas ocasiones la posición de superioridad del dueño de la obra obliga al ejecutante de la construcción, instalación u obra a asumir el pago del ICIO si no desea perder la relación contractual.
- También existen dudas sobre el orden que debe de seguir el Ayuntamiento para exigir el pago del ICIO, así se sugiere el criterio de **prelación** que se desprende de la disposición legal ⁽¹¹⁴⁾, para el profesor **ÁLVAREZ ARROYO** la elección es triple, es decir, se podrá dirigir frente al sujeto pasivo contribuyente, o frente al sujeto pasivo sustituto que ha solicitado la licencia o está llevando la ejecución de las obras ⁽¹¹⁵⁾, para el profesor **MARÍN BARNUEVO** en primer lugar se debe dirigir frente a los sustitutos ⁽¹¹⁶⁾, mientras que el Tribunal Superior de Justicia, de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 12 de noviembre de 1994 ⁽¹¹⁷⁾, o de Andalucía, en sentencias de 18 de marzo de 2002 o 13 de enero de 2003 ⁽¹¹⁸⁾, solamente se podrá dirigir frente al que ejecute las obras, como sustituto, cuando no se haya solicitado licencia, ya que en tal caso (si se ha solicitado la licencia), no podría ocupar dicha posición subjetiva, teniendo que dirigirse el Ayuntamiento frente al solicitante de la licencia o frente al sujeto

(114) HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «Notas en torno...», 1989, op. cit., p. 966, también a PAGÈS I GALTÈS, J.: «El concepto de dueño...», 1994, op. cit., p. 524 y ÁLVAREZ ARROYO, A.: *El Impuesto Municipal...*, 1996, op. cit., p. 158.

(115) ÁLVAREZ ARROYO, F.: «El impuesto sobre construcciones...», 2002, op. cit., p. 299.

(116) MARÍN BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 125. Como ya se había manifestado en este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «El sustituto en los tributos locales», *Revista Hacienda Local*, núm. 76, 1996, p. 59.

(117) STSJ de Valencia de 12 de noviembre de 1994 (*JT* 1994/1345).

(118) STSJ de Andalucía, Granada, de 18 de marzo de 2002 (*JUR* 2002/140608), ponente, Esevenri Martínez, E., y STSJ de Andalucía, Granada, de 13 de enero de 2003 (*JT* 2003/350), ponente, Lázaro Guil, F.

pasivo contribuyente. Ante estas distintas posturas, la posición del Tribunal Supremo⁽¹¹⁹⁾ es la de considerar una triple elección, pudiendo el Ayuntamiento, indistintamente ejercitar la acción de cobro frente a cualquiera de las tres posiciones subjetivas, aunque cuando elige a uno de ellos ya no podrá hacerlo sobre los demás, y ésta, considero, es la interpretación que se desprende de la normativa.

- En el caso que el contribuyente pueda acogerse a la exención comentada o se trate de un supuesto de no sujeción, también beneficiará al sujeto pasivo sustituto, no pudiendo exigirle el pago del impuesto⁽¹²⁰⁾.
- También, en relación con los supuestos de sustitución que estamos comentando se ha considerado, por el profesor COLLADO YURRITA⁽¹²¹⁾, que difícilmente se puede hablar de sustituto cuando su presupuesto de hecho (solicitar la licencia o ejecutar las obras) coincide con la realización del hecho imponible del impuesto, aunque desde mi punto de vista existe una diferencia básica con la figura del contribuyente, es decir, el solicitante de la licencia o el ejecutante de la construcción no tienen por qué coincidir con el dueño de la obra, es decir, con la persona que soporta los gastos o el coste que comporte su realización, siendo éste el presupuesto delimitador entre las posiciones subjetivas que recoge el impuesto.

VI. BASE IMPONIBLE

Otro de los elementos más controvertidos del Impuesto ha sido la partida que integra su base imponible, la cual después de dos modificaciones legislativas⁽¹²²⁾, «está integrada por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra» entendiéndose por «coste real y efectivo» el coste de ejecución material de aquéllas, quedando excluidas:

- el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales⁽¹²³⁾,
- las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con la construcción, instalación u obra, y

(119) STS de 9 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9188), ponente, Enríquez Sancho, R.

(120) STSJ de Andalucía, Granada de 21 de junio de 1999 (JT 1999/1038), ponente, Eserverri Martínez, E. y la consulta núm. 0370-03 del SG de Tributos Locales de 6 de marzo de 2003.

(121) COLLADO YURRITA, Miguel Ángel: «El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas», *Revista Tributos Locales*, núm. 17, abril, 2002.

(122) La primera modificación de la redacción del artículo 103.1 de la LRHL, procede del artículo 18.27.º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre), con efectos a partir del día 1 de enero de 1999, y la segunda, por el artículo trigésimo tercero de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2002), con efectos desde el día 1 de enero de 2003.

(123) SSTs de 20 de febrero de 1995 (RJ 1995/1368) y de 14 de mayo de 1997 (RJ 1997/3757), ponente, Enríquez Sancho, R.

- los honorarios de profesionales ⁽¹²⁴⁾ y
- el beneficio empresarial del contratista ⁽¹²⁵⁾,
- como cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

En relación con este último grupo, aunque no figuran en la redacción del artículo, se puede seguir manteniendo la postura del Tribunal Supremo de excluir de la base imponible del impuesto, el estudio sobre impacto ambiental ⁽¹²⁶⁾ o los gastos de seguridad e higiene en el trabajo ⁽¹²⁷⁾, ya que a pesar de ser exigibles por la normativa no son imprescindibles para la realización de la obra.

Sobre lo anterior podemos hacer las siguientes observaciones:

- El legislador en estas reformas ha seguido el criterio mantenido por el Tribunal Supremo recogido ⁽¹²⁸⁾, que desde el primer momento comenzó a eliminar partidas de la base imponible del ICIO, a diferencia de los pronunciamientos

(124) STS de 1 de febrero de 1994 (RJ 1994/1326). En el mismo sentido, se ha sentado la doctrina jurisprudencial que atendiendo a un criterio de interpretación sistemático que conjuga lo establecido en los artículos 103 y 104 de la LRHL, el presupuesto sobre el que ha de recaer el ICIO es el de ejecución material del proyecto, que no incluye los honorarios de Arquitecto y Aparejador, aunque también sean objeto del preceptivo control del Colegio Oficial correspondiente: STS de 21 de febrero de 1995 (RJ 1995/1370), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 27 de febrero de 1995 (RJ 1995/1384), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 2 de abril de 1996 (RJ 1996/3129), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 29 de abril de 1996 (RJ 1996/3550), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 12 de marzo de 1997 (RJ 1997/1795), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 14 de mayo de 1997 (RJ 1997/3757), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 15 de noviembre de 1997 (RJ 1997/9257), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 25 de junio de 1999 (RJ 1999/4321), ponente, Rodríguez Arribas, R.; STSJ de Madrid, de 12 de enero de 1998 (JT 1998/210).

(125) STS de 29 de junio de 1994 (RJ 1994/4743). En el mismo sentido: STS de 20 de febrero de 1995 (RJ 1995/1368), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 2 de abril de 1996 (RJ 1996/3129), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 3 de abril de 1999 (RJ 1999/2964), ponente, Mateo Díaz, J.; STS de 28 de octubre de 1996 (RJ 1996/7305), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 15 de noviembre de 1997 (RJ 1997/9257), ponente, Enríquez Sancho, R.; STS de 3 de abril de 1999 (RJ 1999/2964), ponente, Mateo Díaz, J.; STS de 22 de mayo de 1999 (RJ 1999/4072), ponente, Mateo Díaz, J. y la STSJ de Madrid, de 3 de noviembre de 1997 (JT 1997/1309).

(126) STS de 3 de marzo de 1996 (RJ 1996/3149), ponente, Enríquez Sancho, R., o la STSJ de Castilla y León, Valladolid, de 25 de septiembre de 2002 (JUR 2003/8426), ponente, Lago Montero, J.M.³

(127) SSTS de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995/1019), ponente, Enríquez Sancho, R., de 24 de julio de 1999 (RJ 1999/6386), de 24 de mayo de 1999 (RJ 1999/3618) y la STS de 16 de diciembre de 2003, ponente, Rodríguez Arribas, R.

Aunque para MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 162, es partidario de su inclusión en la base imponible ya que «la realización de dichos proyectos es imprescindible para la realización de las obras, y, por tanto, el pago de los mismos forma parte de los costes ineludibles vinculados a su realización», afirmación realizada antes de la modificación legislativa.

(128) Entre otras, SSTS de 1 de febrero de 1994 (RJ 1994/1326), de 26 de mayo de 1994 (RJ 1994/3542) y de 31 de mayo 2003 (RJ 2003/5528).

de otros Tribunales Superiores de Justicia⁽¹²⁹⁾, o de los criterios mantenidos por la propia Administración⁽¹³⁰⁾ o los propuestos por la propia doctrina, así los profesores, SÁNCHEZ PINO⁽¹³¹⁾, ÁLVAREZ ARROYO⁽¹³²⁾, COLLADO YURRITA⁽¹³³⁾, MARÍN BARNUEVO⁽¹³⁴⁾, consideran que si la base imponible, en la redacción originaria, coincidía con el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, aquélla, debía incluir todos los desembolsos efectuados o necesarios en la materialización de las mismas, excepto los tributos relacionados con las obras, manteniendo la correlación que debe existir entre el hecho imponible y la medida del mismo a través de su base imponible.

- El Tribunal Supremo seguía la tesis que ya había mantenido antes de la entrada en vigor de la LRHL en relación con las partidas que integraban la base imponible de la tasa por licencias de obras trasladándola al ICIO⁽¹³⁵⁾, aunque, como ya he comentado, dicho Tribunal mantiene que su materia imponible y sus hechos imponibles son distintos.
- Dicho Tribunal, toma como referencia el presupuesto de ejecución inicialmente presentado, tanto para determinar el cálculo del importe de la liquidación provisional a cuenta, como para determinar la base imponible del impuesto en su liquidación definitiva, cuando en este caso, venía definida como el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y no por el presupuesto de ejecución.
- Al asumir las tesis del Tribunal Supremo el legislador ha renunciado a gravar la capacidad económica originaria del impuesto que se pone de manifiesto en la realización de cualquier construcción, instalación u obra, al delimitar la base imponible en relación con el coste de ejecución material, por lo que solamente está sometiendo a gravamen la capacidad económica que se desprende de la ejecución material y no del resto de partidas, que sin las mismas, no se podría materializar las construcciones, instalaciones u obras.

(129) STSJ de Castilla y León, Valladolid, de 18 de julio de 1994 (*JT* 1994\882) y de 1 de septiembre de 1994 (1994\1105).

(130) Respuesta de la Dirección General de Coordinación de Haciendas Territoriales de 1 de diciembre de 1997 (Base de datos de Normacef).

(131) SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en la jurisprudencia», Civitas, *REDF*, núm. 94, abril-junio 1997, p. 287.

(132) ÁLVAREZ ARROYO, F.: «El impuesto sobre construcciones...», en la obra colectiva *Tributos Locales*, 2002, op. cit., p. 309.

(133) COLLADO YURRITA, M.Á.: «El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas», *Revista Tributos Locales*, núm. 17, abril, 2002, pp. 18 y 19.

(134) MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 150.

(135) STS de 2 de julio de 2002 (*RJ* 2002/5786), ponente, Rouanet Moscardó, J. o las SSTs de 19 de abril de 1980, 10 de mayo de 1982 y 18 de abril de 1983 y, en relación con la tasa de dirección e inspección de obras públicas, STS de 7 de diciembre de 1984, 29 de marzo de 1985, 30 de septiembre de 1987 y 30 de noviembre de 1990, todas estas sentencias citadas por MERINO JARA, I.: «El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4/1992 (*BIB* 1992/1001).

Y además, a pesar de la modificación legislativa y de las tesis del Tribunal Supremo, surge la duda de por qué se excluye el beneficio empresarial del contratista y no el beneficio empresarial de quien suministra los materiales⁽¹³⁶⁾, o por qué se excluyen los gastos del personal técnico y no los de personal laboral⁽¹³⁷⁾, al final todos estos gastos son necesarios para la ejecución de las construcciones, instalaciones u obras.

En relación con las partidas excluidas, no se ha aclarado expresamente por el legislador qué ocurre con las instalaciones que deben de integrar la base imponible del impuesto, así de manera resumida, podemos distinguir tres interpretaciones de la jurisprudencia:

- a) No se incluirán en la base imponible del ICIO el coste de los elementos que van a ser objeto de instalación cuando no precisen específicamente de la solicitud de licencia, aunque la obra civil que dicha instalación requiera, sí la exija.
En este caso quedarían excluidas el importe de los aparatos de aire acondicionado, la iluminación, fontanería, los ascensores, vidriería, mobiliario de cocina...⁽¹³⁸⁾.
- b) Una segunda interpretación que incluye en la base imponible aquellas partidas consideradas como elementos inseparables de la obra y que figuraban en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia.
Basándose en esta interpretación, el TS en sentencia de 15 de febrero de 1995, formarían parte de la base imponible, entre otras, la fontanería, sanitarios, climatización, instalaciones especiales, vidriería, ascensores, calefacción⁽¹³⁹⁾.
- c) Y una tercera interpretación, en relación con las instalaciones industriales, estando, en estos casos, la base imponible del impuesto integrada solamente por la obra civil, es decir, se incluye el coste de la instalación pero no el valor de lo instalado⁽¹⁴⁰⁾.

(136) Como cuestiona, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 162, al considerar que: «todos ellos son costes soportados por el dueño de la obra que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo manifestada en la realización de actos de consumo específicos gravados por el ICIO y, por tanto, todos ellos deberían incluirse en la base imponible».

(137) Como ha afirmado, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 166, como ya había puesto de manifiesto, PAGÈS I GALTÉS, J.: «El concepto de coste real y...», 1992, op. cit., p. 409.

(138) En este sentido las SSTSJ de Madrid, de 21 de mayo de 2002 (JT 2002/1467), ponente, Sancho Cuesta, F.J. y de 15 de febrero de 2002 (JT 2002/1266), ponente, Tomé Paulé, J.

(139) STS de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995/1019), ponente, Enríquez Sancho, R. y STSJ de Extremadura de 21 de febrero de 1997 y la STSJ del País Vasco de 3 de mayo de 1996.

(140) SSTS de 16 de enero de 1995 (RJ 1995/431), de 18 de enero de 1995 (RJ 1995/432), de 27 de febrero de 1995 (RJ 1995/1384), de 29 de mayo de 1996 (RJ 1996/4338), de 28 de junio de 1996 (RJ 1996/4972) y de 18 de junio de 1997 (RJ 1997/4827), siendo el ponente, en todas, Enríquez Sancho, R.

De las tres interpretaciones y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, parece distinguir, que cuando se trata de instalaciones industriales, la base imponible viene constituida por el presupuesto de ejecución de la obra civil, quedando excluidas aquellas partidas que van a ser objeto de instalación (maquinaria industrial) al no requerir licencia urbanística aunque sí otro tipo de licencias administrativas.

Cuando se trata de edificaciones civiles o administrativas parece incluir aquellas partidas consideradas como elementos inseparables de la construcción u obra y con vocación de permanencia en la misma, y excluir los equipos, máquinas e instalaciones contruidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, excluyendo su valor pero incluyen el coste de la instalación⁽¹⁴¹⁾.

A pesar de estas consideraciones, desde nuestro punto de vista, no existe un criterio claro, será necesario llevar a cabo una selección de las partidas que integran la base imponible⁽¹⁴²⁾, por lo que la conflictividad en esta cuestión continuará hasta que el legislador decida darle una solución, pero además, esta clarificación en la definición de la base imponible no es solamente una «simple determinación del elemento de cuantificación del tributo, sino que se encuentra sus raíces en la propia razón de ser del impuesto estudiado, en la capacidad económica que se pretende gravar con el mismo, y en definitiva, en su difícil encuadre en el sistema tributario»⁽¹⁴³⁾, siendo necesario indagar sobre la capacidad económica que revela el hecho imponible definido por el legislador que debe quedar adecuadamente reflejado en la fijación de la base imponible. Pero en este impuesto ha ocurrido lo contrario, ha sido la fijación de la base imponible la que ha determinado la capacidad económica gravada por el legislador, como se ha puesto de manifiesto en los cambios legislativos llevados a cabo con la finalidad de clarificar el contenido de la base imponible del ICIO.

(141) STS de 16 de diciembre de 2003, ponente, Rodríguez Arribas, R.: «Se dejó sentado el criterio a seguir sobre la calificación de instalaciones externas, que no integran el coste real efectivo de la obra —salvo en su colocación— y que han de ser las que se vayan a colocar sobre aquella —la obra— y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, aunque precisen alguna otra autorización administrativa.

Por el contrario —añadimos ahora— no puede reducirse la obra sometida a ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjado, cubiertas, tabiquería, etcétera) como parece sostener la parte recurrente, sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como la electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores, y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, o con aparatos sujetos a las mismas o encastrados, y además sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización».

(142) STS de 9 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9188), ponente, Enríquez Sancho, R.

(143) LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la obra colectiva *Manual General de Derecho Financiero*, tomo cuarto, vol. II, *Haciendas Locales*, 2.ª ed., coord., Javier Lasarte, Ed. Comares, Granada, 1998, pp. 121 y 122.

VII. TIPO DE GRAVAMEN, CUOTA BONIFICADA Y CUOTA TRIBUTARIA

Otro de los elementos esenciales de la configuración del cualquier impuesto es el tipo de gravamen, que tras la última reforma normativa del ICIO ⁽¹⁴⁴⁾, será determinado por cada Ayuntamiento sin poder exceder del 4 por 100 ⁽¹⁴⁵⁾.

Con esta modificación se ha suprimido el tipo de gravamen mínimo, que no tenía mucho sentido al tratarse de un impuesto potestativo ⁽¹⁴⁶⁾ y la escala de tipos de gravamen máximos atendiendo a la población de derecho del municipio ⁽¹⁴⁷⁾. De la actual redacción del artículo 102.3 de la LRHL, considero que los Ayuntamientos no están facultados para establecer distintos tipos de gravamen atendiendo al tipo de construcción, instalación u obra ⁽¹⁴⁸⁾, lo que sería, por otro lado, conveniente, para de esta forma adecuar el gravamen del ICIO a las variadas manifestaciones de riqueza gravada por él, aunque podrá obtener un efecto parecido por aplicación de las bonificaciones que sobre la cuota del impuesto pueden establecer cada Ayuntamiento a partir de las dos últimas modificaciones legislativas. En este sentido, se trata de: — bonificaciones potestativas; — se deben de aplicar en el mismo orden que aparecen enumeradas en el artículo 104.2 de la LRHL; — los Ayuntamientos determinarán si todas o algunas de las bonificaciones son o no aplicables simultáneamente; — se establece un porcentaje máximo para cada bonificación por lo que cada Ayuntamiento podrá libremente elegir otro distinto por debajo del establecido en la LRHL; — todas la bonificaciones una vez recogidas en la ordenanza del impuesto, se aplicarán de oficio, es decir, a) las bonificaciones sobre construcciones, instalaciones u obras que incorporen sistemas para el aprovechamiento de la energía solar, b) las vinculadas con planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, c) referentes a las viviendas de protección oficial, d) que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados, e) mientras que la bonificación referente a construcciones, instalaciones u obras

(144) La redacción actual del artículo 102.3 del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el TRLRHL tiene su origen en la redacción dada por Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que modificó la redacción dada por el artículo 18.27.º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre), con efectos a partir del día 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2002.

(145) Posibilidad sugerida en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, de 3 de junio de 2002, p. 119.

(146) SIMÓN ACOSTA, E.: «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 57, 1989, p. 366.

(147) CORS MEYA, Xavier: «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la obra colectiva dirigida por J.J. Ferreiro Lapatz, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, p. 852, puso de manifiesto la incorrecta aplicación al ICIO de la fijación de unos tipos de gravamen atendiendo al volumen de población.

(148) Posibilidad recogida en el «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales», de 3 de julio 2002, p. 119: «Por otra parte, en alguna ocasión se ha planteado la conveniencia de fijar en la Ley tipos máximos diferentes en función del tipo o naturaleza de la construcción, instalación u obra, aunque tal posibilidad puede generar una complejidad importante para la aplicación del tributo», pero tal dificultad se empequeñece ante una mejor adecuación al principio de capacidad económica en función de la materia objeto de gravamen. Sugerencia que no ha tenido su reflejo en la norma.

que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir **circunstancias** sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que **justifiquen** tal declaración, deben ser solicitadas previamente por el sujeto pasivo, correspondiendo al Pleno de la Corporación decidir, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros, la aplicación de la bonificación. De esta manera se trata de legitimar una bonificación definida en términos tan genéricos.

Con estas medidas se ha aumentado la autonomía de decisión de los Ayuntamientos al tener éstos que recoger en sus ordenanzas los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones.

La cuota íntegra o la cuota bonificada, en su caso, se puede reducir, si el Ayuntamiento ha decidido establecer la deducción, consistente en el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo, en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística. Ante esta deducción son variadas las críticas⁽¹⁴⁹⁾, pero en definitiva, si el Ayuntamiento decide establecerla, no tiene sentido, ya que al ser ambos tributos potestativos, lo lógico sería no aprobar la ordenanza fiscal de la tasa, evitando de esta forma, la gestión de los dos tributos⁽¹⁵⁰⁾.

Además, en caso de establecerla, puede ocurrir que por aplicación de las bonificaciones, la cuota del impuesto sea negativa, surgiendo el derecho a devolución. Situación no prevista por el legislador estatal⁽¹⁵¹⁾, por lo que considero, que al tratarse de un aspecto sustantivo de la deducción, el Ayuntamiento podrá prevenir que en ningún caso la cuota pueda ser negativa.

VIII. DEVENGO

Otro aspecto básico de cualquier tributo es determinar cuándo se produce su devengo, momento en que se determinarán los elementos esenciales del tributo en cuestión, como es, un primer lugar, el nacimiento de la obligación tributaria.

En el caso concreto del ICIO, el legislador ha decidido establecerlo en el momento del inicio de la construcción, instalación u obra (artículo 102.4 del Real Decreto-Ley TRLRHL) y no, cuando se solicita la licencia⁽¹⁵²⁾, ni cuando se conceda⁽¹⁵³⁾, por lo que habrá que esperar a la terminación de las mismas para poder decir que el hecho impo-

(149) Se muestran partidarios de su eliminación, POVEDA BLANCO, F. y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Á.: «La financiación impositiva municipal. Propuestas para su reforma», en el *Anexo-Otra documentación, del Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, de 3 de julio de 2002, p. 183. Los que prefieren su obligatoriedad, enmienda núm. 43 presentada por el Grupo Parlamentario Mixto en el Senado, BOCG del Senado, serie II, núm. 96, de 4 de diciembre de 2002, p. 58, o consideran una previsión muy oportuna, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 185.

(150) En este sentido se ha manifestado, CHECA GONZÁLEZ, C., y MERINO JARA, I.: *Tributos Locales*, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres, 1999. p. 165.

(151) Indeterminación legal criticada por ÁLVAREZ ARROYO, F.: «El impuesto sobre construcciones...», en la obra colectiva *Tributos Locales*, 2002, op. cit., p. 285.

(152) STS de 16 de marzo de 1998 (RJ 1998/1949), ponente, Sala Sánchez, P.

(153) STS de 31 de mayo de 1994 (RJ 1994/3555), ponente, Enríquez Sancho, R.

nible se ha realizado en su totalidad⁽¹⁵⁴⁾. Al fijarse el devengo al inicio de las obras servirá para fijar la normativa objeto de aplicación, y en concreto el tipo de gravamen⁽¹⁵⁵⁾ y bonificaciones, aunque para el resto de elementos configuradores del hecho imponible habrá que esperar a su conclusión, y así obtener la exacta medida de la base imponible como la identificación del sujeto pasivo.

El devengo no solamente coincide con el inicio de la construcción de las edificaciones sino que también, de acuerdo con los tribunales de justicia, con los trabajos preparatorios para su inicio, como la demolición⁽¹⁵⁶⁾ o los movimientos de tierra o de cimentación⁽¹⁵⁷⁾, como los estudios geotécnicos o de replanteo⁽¹⁵⁸⁾, siempre que estos aparezcan recogidos en la licencia solicitada para la edificación.

Dentro del concepto de iniciación de las obras se incluyen las obras de excavación y vaciado y de cerramiento con valla metálica⁽¹⁵⁹⁾; los movimientos de tierras para poder realizar la construcción de una edificación industrial⁽¹⁶⁰⁾ y las obras de urbanización⁽¹⁶¹⁾, pero «dentro del concepto de realización no cabe, por tanto, incluir las operaciones que pueden, y aun deben, llevarse a cabo en una fase previa, como serían las de estudios, anteproyectos, proyectos básicos y de ejecución, etcétera»⁽¹⁶²⁾, ni los estudios de reconocimiento del subsuelo con la finalidad de establecer las condiciones de cimentación y excavación⁽¹⁶³⁾, ni el acopio de materiales y la extensión de un acta de replanteo a efectos de computar, entre el contratista y el dueño de la obra, el plazo para su ejecución con anterioridad a la entrada en vigor de la Ordenanza Municipal del ICIO y la petición de la licencia⁽¹⁶⁴⁾.

De los pronunciamientos anteriores no queda totalmente claro cuando se entiende iniciadas las construcciones, instalaciones u obras y, por tanto, cuando queda fijado el devengo del impuesto, debido a que se hace depender dicho inicio con el contenido o alcance de actividades que recoge la licencia urbanística. Para la determinación de este momento habrá que tener en cuenta el contenido de la solicitud de la licencia urbanis-

(154) STS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998/2278), ponente, Sala Sánchez, P.

(155) SSTs de 10 de abril de 1997 (RJ 1997/5896) y de 12 de abril de 1997 (RJ 1997/6800), ponente, Gota Losada A.

(156) STS de 10 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9289), ponente, Enríquez Sancho, R. La misma afirmación se contiene en la STS de 16 de septiembre de 1999 (RJ 1999/6720), ponente, Rodríguez Arribas, R. y STS de 27 de septiembre de 1999 (RJ 1999/7804), ponente, Sala Sánchez, P.

(157) STS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998/2278), ponente, Sala Sánchez, P.

(158) STS de 27 de septiembre de 1999 (RJ 1999/7804), ponente, Sala Sánchez, P. y en *Revista Impuestos*, núm. 3, febrero, 2000, pp. 98 a 99 y la STS de 10 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9289), ponente, Enríquez Sancho, R.

(159) STSJ de Madrid de 15 de marzo de 1999 (JT 1999/984).

(160) STSJ de Madrid, de 5 de octubre de 1998 (JT 1998/1635) y STSJ de Málaga de 26 de septiembre de 2001 (JUR 2002/25839), ponente, García Bernaldo de Quirós, J.

(161) STSJ de Madrid, de 2 de febrero de 1998 (JT 1998/390), ponente, Tomé Paulé, J.

(162) STS de 21 de mayo de 1998 (RJ 1998/4298), ponente, Sala Sánchez, P.

(163) STSJ de Valencia, de 4 de mayo de 1993 (JT 1993/658).

(164) STS de 9 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9118), ponente, Enríquez Sancho, R.

rica, en el sentido, que las obras se entenderán iniciadas con cualquier aspecto de ejecución material efectuado por el terreno siempre que venga avalado por la licencia, aunque para su **realización** aislada no necesite la mismas. Por tanto, si trabajos preparatorios van amparados por una solicitud de licencia que contiene un proyecto concreto de edificación, el devengo se entiende producido cuando se inicien los mismos, pero si dichos trabajos, aunque requieran licencia, no amparan dicho proyecto, pueden determinar el devengo del ICIO en relación con la realización de dichos trabajos, pero no será el devengo de futuras construcciones u obras, que requerirán otra licencia y tendrán una iniciación distinta.

Hay que tener en cuenta que el devengo se puede situar en un momento anterior a la de petición de la licencia o de la concesión de la misma, siempre que quede suficientemente probado que las obras comenzaron antes de las situaciones descritas ⁽¹⁶⁵⁾ y la fijación del momento del devengo que estamos comentando, no se desvirtúa por la práctica de una liquidación provisional cuando se concede la licencia preceptiva y, antes de la realización del hecho imponible. Dicha liquidación no debe presuponer la realización del hecho imponible, sino que la concepción de la licencia puede significar que en el futuro inmediato se va a producir el hecho imponible ⁽¹⁶⁶⁾.

IX. GESTIÓN

Para finalizar el análisis del régimen jurídico del ICIO debemos mencionar, las particularidades de su gestión (artículo 103.1, 4 y 5 del Real Decreto-Ley del TRLRH).

De acuerdo con las últimas modificaciones llevadas a cabo, su gestión, a parte de la posibilidad de exigirse el ICIO mediante régimen de autoliquidación ⁽¹⁶⁷⁾, se distinguen dos fases:

(165) Es necesario señalar que en ocasiones el afectado no inicia la obras hasta que haya obtenido la preceptiva licencia, por lo que los Ayuntamientos han retrasado dicho otorgamiento con la finalidad de poder someter las futuras obras al ICIO, debido a los cambios normativos que se pudieran estar dando. Algunos ejemplos sobre estas maniobras se recogen, por ejemplo, en la STS de 3 de junio de 1998 (*RJ* 1998/4496), ponente, Pujalte Clarian, E., o la STS de 12 de marzo de 1998 (*RJ* 1998/1941), ponente, Rouanet Moscardo, J.; STS de 12 de abril de 1997 (*RJ* 1997/6800), ponente, Gota Losada, A.; STS de 16 de marzo de 1998 (*RJ* 1998/1949), ponente, Sala Sánchez, Pascual y STS de 28 de enero de 1994 (*RJ* 1994/345), ponente, Enríquez Sancho, R.

(166) STS de 21 de mayo de 1998 (*RJ* 1998/4298), ponente, Sala Sánchez, P., o la STS de 26 de febrero de 1997 (*RJ* 1997/1074), ponente, Enríquez Sancho, R.

(167) Al no distinguir el legislador en el artículo 103.4 del TRLRH parece que la autoliquidación puede presentarla el sujeto pasivo, tanto para liquidación del pago a cuenta o la liquidación provisional a cuenta, como para la liquidación definitiva impuesta. Aunque para el primer caso, la Administración conoce el presupuesto de ejecución material presentado al solicitar la licencia, por lo que sería la propia Administración la que efectuaría los cálculos y determinaría el importe a ingresar, salvo que pretenda descargarse de esta gestión, trasladando la misma al sujeto pasivo, lo que nos parece injustificado.

En el caso de la última fase de gestión del impuesto recae sobre la Administración el deber de efectuar la oportuna comprobación para posteriormente dictar la liquidación definitiva del ICIO,

Una primera fundamentada en la práctica de una liquidación tributaria provisional a cuenta, dictada, o bien, antes del devengo del impuesto, es decir, en el momento de concederse la licencia, o posteriormente, una vez iniciadas las construcciones, instalaciones u obras. Dependiendo de estos aspectos podemos matizar lo siguiente:

- En el primer caso, al dictarse antes del devengo del tributo, por tanto, antes de haber nacido la obligación tributaria ⁽¹⁶⁸⁾, nos encontramos con una liquidación de un pago a cuenta dictada por la Administración. Aunque este calificativo de pago a cuenta no coincide con los pagos a cuenta normalmente admitidos —retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados— pero goza de la misma naturaleza, al tratarse del pago de una obligación tributaria no nacida, y a cuenta, de la que nacerá en el futuro, cuando se inicien las construcciones, instalaciones u obras. Siendo su presupuesto de hecho el otorgamiento de la licencia. En el caso de que posteriormente por causas objetivas o subjetivas no se puedan iniciar las obras, nace un derecho de devolución de naturaleza tributaria distinto de las devoluciones de ingresos indebidos, ya que el ingreso anticipado, era debido en su momento ⁽¹⁶⁹⁾.
- En el segundo caso, producido el devengo del impuesto, se trataría de la liquidación provisional a cuenta de la futura liquidación definitiva que se deba practicar una vez concluido el hecho imponible, cuando finalicen las obras. Por ese motivo, es provisional, se desconoce un elemento esencial del impuesto como es la base imponible, y es a cuenta, de la obligación ya nacida.

En cuanto a la cuantificación de la liquidación administrativa del pago a cuenta y de la liquidación provisional, se establecen dos posibilidades:

- a) Una, en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente y
- b) dos, en función de los índices o módulos recogidos en la correspondiente ordenanza municipal.

De la redacción del artículo 103.1 del Real Decreto-Ley TRLRHL se desprende que el Ayuntamiento podrá elegir uno u otro, aunque desde nuestro punto de vista sola-

por lo que tampoco tendría cabida la autoliquidación, salvo que a través de la misma, el contribuyente exponga al Ayuntamiento los antecedentes de la finalización de la obra, con los posibles cambios efectuados a lo largo de su realización y de esta manera integrar así definitivamente el aspecto cuantitativo del hecho imponible, y a partir de esa información, efectuar la comprobación de la misma.

(168) Se admite generalmente que se trata de una anticipación del impuesto, SIMÓN ACOSTA, E.: «Impuesto sobre Construcciones...», 1989, op. cit., p. 367; HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «Notas en torno a la regulación...», 1989, op. cit., p. 967 y MONTESINOS OLTRA, S.: *El procedimiento de liquidación de los impuestos locales*, Ed. Tecnos, 1996, pp. 45 y 46.

(169) Derecho a la devolución reconocido en la STSJ de Valencia sentencia de 19 de diciembre de 1995 (JT 1998/1540), ponente, Altarriba Cano, C, y la STS de Madrid, de 5 de febrero de 1997 (JT 1997/323), ponente, Calderón González, J.M.^a.

mente se debería aplicar el sistema de índices o módulos cuando no hubiera dicho presupuesto visado por el colegio oficial, al poder medir mejor la capacidad que se desea someter a tributación, ya que el sistema de estimación objetiva, no siendo voluntario para el sujeto pasivo, se aleja de dicha realidad⁽¹⁷⁰⁾, aunque se podría justificar ya que solamente es utilizado para determinar un ingreso a cuenta o una liquidación provisional, por lo que será en la liquidación definitiva, cuando finalicen las obras, cuando se determinará exactamente la medida del hecho imponible⁽¹⁷¹⁾.

Así, una vez finalizadas las construcciones, instalaciones u obras el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, determinará el coste de ejecución material final de la construcción, instalación u obra, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y en caso de surgir diferencias con la liquidación provisional a cuenta práctica, exigirá un nuevo ingreso o efectuará un reintegro, en su caso, al sujeto pasivo. Esta liquidación definitiva se convierte en fundamental en la gestión del impuesto, por dos motivos básicos:

- A través de la misma se efectúa la comprobación administrativa del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra finalizadas, lo que exige una comprobación directa de las obras y una evaluación justificada del coste de ejecución asignadas a las mismas, lo que debería impedir la aplicación del método de estimación objetiva comentado para la liquidación provisional.
- Y en segundo lugar, para evitar la crítica justificada de los profesores ORÓN MORATAL⁽¹⁷²⁾, MONTESINOS OLTRA⁽¹⁷³⁾ y MARÍN-BARNUEVO⁽¹⁷⁴⁾, que ante la falta de medios humanos y técnicos que disponen los Ayuntamientos, en pocas ocasiones se practicará la liquidación definitiva, dándose por válida el pago a cuenta o liquidación provisional, circunstancia que atentaría al principio de capacidad económica⁽¹⁷⁵⁾, por lo que se hace necesario, a pesar de que normalmente la comprobación ulterior es una facultad de la Administración, pero de la redacción del precepto, artículo 103.1, se establece el deber de la Administración de efectuar la comprobación necesaria para delimitar el hecho im-

(170) Sobre una valoración crítica de los sistemas de estimación objetiva, JUAN LOZANO, A.M.²: *La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF*, Ed. Civitas, 1996.

(171) Aunque la interpretación de la norma sea otra, como afirma RUIZ BALLESTEROS, D.: «Métodos de determinación de la base imponible en la liquidación provisional del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *Revista Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2002, (BIB 2002\2244): «el sistema de índices o módulos introducido en el año 1998 no es un sistema subsidiario en caso de no existir un presupuesto visado de ejecución (...) sino que siempre que lo contemple la Ordenanza Fiscal puede ser el sistema único para la determinación de la base imponible del impuesto en la liquidación provisional».

(172) ORÓN MORATAL, G.: «El ingreso anticipado en las...», 1993, op. cit., p. 1255.

(173) MONTESINOS OLTRA, S.: *El procedimiento de liquidación...*, 1996, op. cit., p. 71.

(174) MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO, Teoría y práctica...*, 2001, op. cit., p. 219.

(175) Circunstancia que convertiría al impuesto en un ejemplo de estimación objetiva aprobada por una norma reglamentaria, que al no establecer otras condiciones el TR de la LRHL, libremente serán recogidos en las propias ordenanzas, situación que atetan contra el principio de capacidad económica y el de reserva de ley.

ponible acaecido en su integridad. Por este motivo, considero, que una vez finalizadas las obras, el contribuyente debería tener al derecho para poder dirigirse al Ayuntamiento para que le practique la liquidación definitiva.

X. CONCLUSIONES

Para finalizar, y junto con las observaciones y matizaciones efectuadas a lo largo de este trabajo deseo poner de manifiesto, que si el ICIO tiene como finalidad gravar la renta que aflora a través de construcciones, instalaciones u obras, la referencia a la necesidad de solicitar la correspondiente licencia de obras distorsiona la configuración del impuesto, al quedar no sujetas manifestaciones de capacidad económica que pudiendo tener sentido desde el punto de vista de la normativa urbanística, carece del mismo, en el ámbito tributario. Por este motivo bastaría con la referencia a cualquier construcción, instalación u obra, con independencia de la necesidad de licencia y con independencia del ente competente para otorgarla, bastando con que se ejecute en el término municipal del Ayuntamiento impositor.

Lo anterior es siempre que participemos que dicho impuesto está gravando una manifestación de capacidad económica que es susceptible de imposición, o en otras palabras, que existe una riqueza que es necesario someter a tributación, ya que en caso contrario, la misma escaparía de una imposición deseada por el artículo 31 de la Constitución. En este sentido, surge la duda del por qué solamente parte de la renta que aflora se somete a tributación debido a la nueva delimitación de la base imponible, y no las otras partidas, ¿no será más bien que nos encontramos con el impuesto que fue creado para solucionar el problema de la cuantificación de las tasas por expedición de la licencia de obras y para mantener el principio de suficiencia financiera de los entes locales?, en vez de encontrarnos con una manifestación de capacidad económica nueva.

Hecha la anterior matización, se haría necesario que en los supuestos de exención se tuviera en cuenta, tanto, la capacidad económica del sujeto pasivo, como el tipo de construcción a realizar, ya que por estos motivos, se haría aconsejable excluirlas o limitar su gravamen.

De esta forma, quedaría llamado al pago del impuesto como sujeto pasivo contribuyente la persona que soporta los gastos o el coste que comporta la realización de las construcciones, instalaciones u obras, al ser quien manifiesta la capacidad gravada por el impuesto, por lo que al establecerse la figura del sustituto, sería aconsejable que la normativa tributaria estableciera el procedimiento para hacer exigible el reembolso al contribuyente [artículo 227.4.d) de la nueva LGT] y prohibir las cláusulas que obligan al sustituto asumir el pago del impuesto, al estar, normalmente, en una situación de inferioridad respecto del contribuyente.

De acuerdo con la configuración del hecho imponible y la capacidad económica que se desea someter a gravamen, anteriormente comentada, la cuantificación de la base imponible del impuesto debería estar formada por todas las partidas necesarias para la ejecución de la construcción, instalación u obra, excluyendo las de carácter tributario, evitándose una sobreimposición, y aquellas otras no directamente necesarias, pero exigidas por la normativa, como son el estudio de impacto ambiental y el proyecto de seguridad e higiene en el trabajo. Mientras que en relación con las instala-

ciones formarían parte de la base imponible todas aquellas partidas que forman parte de la obra que sin las mismas desvirtuarían el proyecto a ejecutar, incluyendo el coste de la instalada como de lo instalado, aunque se podría atenuar a través de incentivos fiscales.

En este sentido, para facilitar su cuantificación, como la gestión del impuesto, debería basarse en el presupuesto presentado para la realización de la construcción, instalación u obra, que se debe presentar al principio de las mismas, como en el presupuesto presentado al Ayuntamiento, tras su finalización, para cuantificar el pago anticipado o la liquidación definitiva, respectivamente, y solamente, en el caso omisión del presupuesto, los técnicos del Ayuntamiento efectuarían su cuantificación.

1.^a edición, mayo 2005

© TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y otros

© Editorial LEX NOVA, S.A.
General Solchaga, 3
47008 Valladolid
Tel. 902 457 038
Fax 983 457 224
E-mail: clientes@lexnova-es

Fotocomposición e impresión:
GRAFOLEX, S.L.
Fernández Ladreda, 16-17
47008 Valladolid

Depósito Legal: VA. 361-2005
ISBN: 84-8406-644-4 (Obra completa)
ISBN: 84-8406-646-0 (Tomo II)
Printed in Spain - Impreso en España

Este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, ni prestarse, alquilarse o cederse su uso de cualquier otra forma, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN HOMENAJE AL PROFESOR CALVO ORTEGA

Comité organizador

Manuela FERNÁNDEZ JUNQUERA
Catedrática de la Universidad de Oviedo

Manuel GONZÁLEZ SÁNCHEZ
Catedrático de la Universidad de Jaén

Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ
Catedrático de la Universidad de Alcalá

José Luis MUÑOZ DEL CASTILLO
Catedrático de la Universidad de León

Eugenio SIMÓN ACOSTA
Catedrático de la Universidad de Navarra

José Manuel TEJERIZO LÓPEZ
Catedrático de la UNED

Manuela VEGA HERRERO
Catedrática de la Universidad de León

Coordinadores

Isidoro MARTÍN DÉGANO
Profesor Titular E.U. de la UNED

Gerardo MENÉNDEZ GARCÍA
Profesor Titular E.U. de la UNED

Antonio VAQUERA GARCÍA
Profesor Titular de la Universidad de León

TOMO II

e d i t o r i a l

LEX NOVA