LECCIÓN 13. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

1. Introducción

2. Naturaleza jurídica

3. Hecho imponible

4. Exenciones
- *4.1 Exenciones al Estado, CCAA y EELL*
- *4.2 Exenciones a favor de la Iglesia Católica y otras Confesiones*
- *4.3 Otras exenciones*

5. Sujetos pasivos
- *5.1 Contribuyente*
- *5.2. Sustitutos del contribuyente*

6. Base Imponible

7. Tipo de gravamen y cuota tributaria
- *7.1 Tipo de gravamen*
- *7.2 Cuota tributaria*

8. Bonificaciones en la cuota
- *8.1 Bonificaciones obligatorias*
- *8.2 Bonificaciones potestativas*
  - *8.2.1 Bonificaciones a favor de los bienes de interés social, cultural.*
  - *8.2.2 Bonificación medioambiental*
  - *8.2.3 Bonificación por la realización de inversiones*
  - *8.2.4 Bonificación para las viviendas de protección oficial*
  - *8.2.5 Bonificación a favor de los discapacitados*
  - *8.2.6 Bonificación para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos*

9. Devengo

10. Gestión e inspección tributaria

- *10.1 La liquidación provisional a cuenta*
- *10.2 La liquidación definitiva*
  - *10.2.1 El establecimiento del régimen de autoliquidación tras la finalización de la construcción, instalación u obra*
  - *10.2.2 La finalización de la construcción, instalación u obra*
  - *10.2.3 La comprobación administrativa una vez finalizada la construcción, instalación u obra*
  - *10.2.4 La aprobación de la liquidación definitiva*

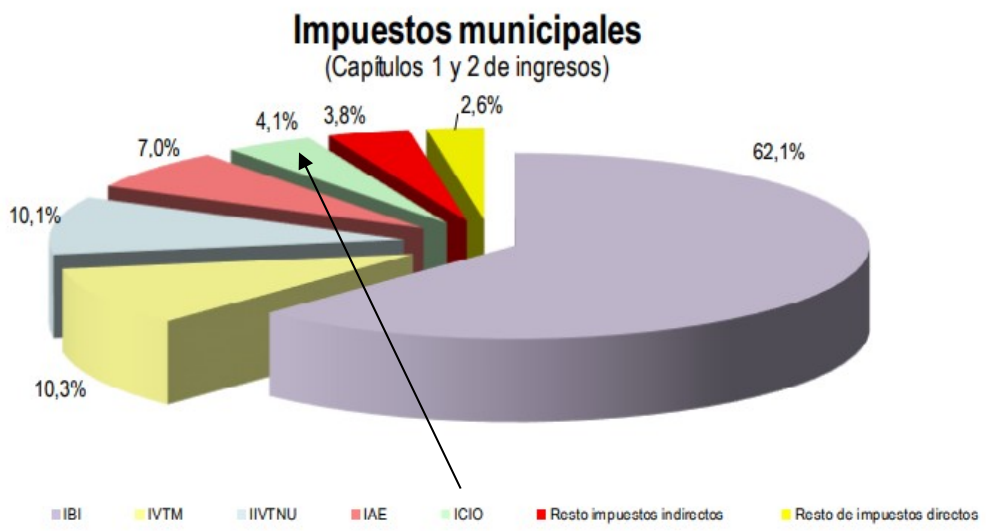
Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

1. INTRODUCCIÓN

§1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) fue creado por la Ley reguladora de las Haciendas locales de 1988 completando el sistema impositivo local establecido por la citada norma.

El ICIO aportó a los ayuntamientos en el año 2020 una recaudación global de 947 millones de euros, lo que representa el 4,1 % de los ingresos impositivos recogidos en los capítulos I y II de sus presupuestos, el 1,80 % de los ingresos no financieros y el 1,75 % del total de ingresos.

La recaudación del ICIO se ha visto especialmente afectada por la crisis del sector inmobiliario de la última década.



Fuente: Informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades locales "Haciendas Locales en cifras. Año 2020" (2022), Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

§2. Desde una perspectiva recaudatoria es uno de los ingresos tributarios más afectados por la crisis económica de la última década, especialmente intensa en el sector inmobiliario, y que se materializó en una significativa reducción de las construcciones, instalaciones y obras que conforman su hecho imponible. En el año 2006, el ICIO aportó a los ayuntamientos una recaudación de 2.637,82 millones de euros y en el año 2020 la recaudación fue de 947 millones de euros.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

2. NATURALEZA JURÍDICA

§3. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras presenta los siguientes rasgos:

-Indirecto

-Titularidad municipal

- Real

- Potestativo

-Instantáneo

- Es un impuesto **"indirecto",** así lo caracteriza expresamente el art. 101.1 del TRLRHL. Desde una perspectiva económica somete a gravamen una manifestación indirecta de la capacidad económica, conformada por el gasto derivado de la realización de una construcción, instalación u obra[1].
- Es un impuesto de **"titularidad municipal",** a diferencia de otros impuestos locales (IBI, IAE e IVTM), es un tributo cuya aplicación corresponde íntegramente a las Entidades locales.
- Es un impuesto **"real"**. Los impuestos reales atienden a un foco patrimonial concreto con independencia de su titular. En el caso del ICIO la riqueza gravada es considerada autónomamente.
- Es un impuesto **"potestativo"**. Su exacción no es obligatoria de acuerdo con el art. 59.2 del TRLRHL. Por ello, su exigencia requiere acuerdo de imposición y la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal.
- Es un impuesto **"instantáneo",** dado que grava un acto aislado consistente en una construcción, instalación u obra. El legislador ha fijado el devengo en su inicio y no tiene periodo impositivo. No obstante, el Tribunal Supremo ha matizado que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que media entre el comienzo de la obra y el momento de su terminación[2].

[1] Vid. POVEDA BLANCO, F. (2005), pp. 712-713.

[2] Vid. El Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de septiembre de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:5282) señala que: *"el ICIO no es un impuesto instantáneo, puesto que su hecho imponible se realiza en el lapso de tiempo que tiene lugar desde el comienzo de la obra hasta que produce su terminación. Lo que ocurre es que el devengo, por imperativo de la propia Ley -art. 103.4-, tiene lugar «en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra» y vuelve a remarcar este precepto que «aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia. Pero esto no es otra cosa que manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten la anticipación de ingresos tributarios a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos ». (...) parece conveniente fijar la doctrina legal que se solicita: «El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas»".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

3. HECHO IMPONIBLE

§ Conforme al art. 100.1 del TRLRHL el hecho imponible del ICIO está constituido por tres elementos. El primero consiste en "*la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra"*. El segundo elemento es que para ello se exija la "*obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia*", o bien la *"presentación de declaración responsable o comunicación previa*". El tercero es que es necesario que *"la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición*".

Intervención administrativa

-"Ex post": (declaración responsable o comunicación previa).

-"Ex ante": (otorgamiento de licencia)

Estos tres elementos deben verificarse de forma cumulativa para que se entienda producido el hecho imponible, de modo que la ausencia de cualquiera de ellos determina la no exigibilidad del impuesto[3].

La configuración actual del hecho imponible del ICIO, que incluye junto a las construcciones, instalaciones u obras para las que se exija la obtención de la correspondiente licencia, aquellas construcciones para las que sea precisa *"la presentación de declaración responsable o comunicación previa",* tiene su origen en el proceso de adaptación de la normativa interna a la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, cuyo objetivo se centró en la eliminación de obstáculos innecesarios y desproporcionados para la prestación de servicios. La transposición a nuestro ordenamiento de la citada Directiva se realizó a través de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, conocida como "ley paraguas", que según su preámbulo recogió como régimen general el de la libertad de acceso a las actividades de servicios, y reguló como excepcionales los supuestos que permiten imponer restricciones a estas actividades y, también, a través de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, conocida como "ley ómnibus", que adaptó la normativa estatal de rango legal a lo dispuesto en la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, en virtud del mandato contenido en su

[3] Vid. La STC 133/2022, de 25 de octubre, ECLI:ES:TC:2022:133, ha declarado inconstitucional y nulo el inciso "*equivalente a la licencia urbanística municipal, a los efectos de lo previsto en el artículo 100.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con relación al devengo y a la liquidación municipal de oficio o a la autoliquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*" del apartado 4 del art. 6 *bis* de la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario, en la redacción dada a dicho precepto por la Ley del Parlamento de Canarias 2/2011, de 26 de enero, por invasión de la competencia exclusiva estatal para la regulación de los tributos propios de los entes locales (art. 149.1.14 CE en relación con el art. 133.1 CE).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Disposición final quinta. En el ámbito local, el RD 2009/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, modificó los arts. 5 y 22.1 con la finalidad de adecuar su contenido a lo previsto en la citada Directiva, y suprimió los arts. 8 y 15.2 por resultar manifiestamente incompatibles con la nueva redacción de la Ley 7/1985, de 2 de abril, así como con el contenido y principios de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre.

La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible modificó la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local con la adición de los arts. 84 *bis* y *ter*. Estos artículos prevén, con carácter general, que el ejercicio de actividades no se somete a la obtención de licencia, y que las Entidades locales deben establecer y planificar los procedimientos de comunicación y verificación posterior para aquellas actividades que no precisen de esta autorización previa. Paralelamente, la citada Ley 2/2011 modificó el art. 20.4 letra i) del TRLRHL con la finalidad de habilitar a las Entidades locales a cobrar tasas por las actividades de verificación para aquellas actividades no sujetas a autorización o control previo. Este nuevo marco normativo incluye en su hecho imponible, junto al otorgamiento de la licencia, la realización de la actividad de verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación sectorial.

El Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios modificó el contenido de las letras h) e i) del apartado 4 del art. 20 del TRLRHL incluyendo en su hecho imponible, junto al otorgamiento de las correspondientes licencias (urbanísticas y apertura), la realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa. En lo que aquí interesa, también modificó el art. 100 apartado 1 del TRLRHL, con el objeto de incluir expresamente en su hecho imponible las construcciones, instalaciones y obras para la que se exija presentación de "declaración responsable" o "comunicación previa", delimitando el hecho imponible en el sentido de que es necesaria una intervención administrativa con independencia de que el régimen de intervención sea previo o posterior[4]. La Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medida urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios incluyó en una ley formal las modificaciones introducidas en la regulación del impuesto por el citado Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo (hecho imponible, sujetos pasivos y gestión).

[4] Vid. La STSJ de Madrid de 14 de julio de 2011, ECLI:ES:TSJM:2011:7656.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

4. EXENCIONES

4.1 Exenciones al Estado, CCAA y EELL

Exención mixta: subjetiva y objetiva

§5.Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

La **STS de 24 de junio de 2020 (**ECLI:ES:TS:2020:2220**)** ha resuelto el recurso de casación presentado para:

"[...] Primera. Esclarecer si, a efectos de la aplicación la exención en el ICIO a favor de construcciones, instalaciones y obras directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales de las que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales -cuando no coincidan la condición de propietario del inmueble y la de dueño de la obra-, lo relevante es atender a quién va a ser finalmente el propietario de la obra o, por el contrario, lo relevante es atender a quién soporta los gastos que comporta su realización. Segunda. Dilucidar si la exención es aplicable no solo cuando la gestión de la obra se lleve a cabo por un organismo autónomo sino también cuando se trate de una empresa pública [...]".

1) En las obras de infraestructura mencionadas en el artículo 100.2 del TRLHL, no existe la posibilidad de diferenciar el dueño de la obra como persona separada de la Administración pública titular del dominio público en que se manifiestan aquéllas.

2) Tampoco cabe establecer que es sujeto distinto del titular demanial quien, en el ejercicio de las atribuciones que le otorga la ley respecto de tales bienes, promueve las construcciones, instalaciones u obras, porque no soporta los gastos que comporta su realización en calidad distinta de la del titular demanial.

3) Tratándose de las construcciones, instalaciones u obras que se destinen a las obras de infraestructura numerus clausus mencionados en el artículo 110.2 TRLHL y, en particular, las obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, lo relevante es atender a quién va a ser finalmente el propietario de la obra, en los términos ya expuestos en relación con los bienes demaniales.

4) Por lo que respecta a la segunda pregunta, la forma de personificación como organismo autónomo -como categoría conceptual formalmente extinguida- se refiere a la gestión ulterior y, además, ha de conciliarse con las reglas autoorganizativas de la Administración de que se trate. En el caso de la recurrente, tales normas favorecen la exención. Basta con el hecho de que la ley autonómica le confiere competencias y funciones administrativas para promover la construcción de obras públicas como las señaladas, así como gestionar los servicios públicos resultantes, con atribución de facultades y competencias públicas.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

CC BY NC SA

4.2 Exención a favor de la Iglesia Católica

§6. El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en la letra B) del apartado 1 de su artículo IV reconoció la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y el patrimonio. A la fecha de su firma no existía el ICIO en el ordenamiento tributario, por lo que desde su origen se cuestionó si al ICIO resultaba de aplicación la citada exención.

La polémica exención del ICIO a la Iglesia Católica

La Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 interpretó que la exención era aplicable al ICIO, con apoyo en jurisprudencia del Tribunal Supremo que reconoció el carácter real del ICIO, y al tiempo que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en este impuesto[5].

Posteriormente, la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, equiparó el contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el ICIO para las construcciones, instalaciones u obras que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Exponía la citada orden que no parecía lógico que en un inmueble que no estaba exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras sí gozaran de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, por mor de la interpretación dada por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001[6].

[5] Vid. En la misma línea, STS de 3 de octubre de 2003, ECLI:ES:TS:2003:5954.

[6] Vid MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2010), pp. 550-560, que califica de insólita la Orden Ministerial que pretende modificar la Orden Ministerial aclaratoria aprobada en 2001 y concluye que, en todo caso, lo lógico hubiera sido reconocer la exención a través de una norma con rango de ley, que debiera resultar ampliable al resto de confesiones religiosas.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Así, la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre modificó el apartado segundo de la Orden de 5 de junio de 2001, en el sentido de aclarar en qué supuestos se encontraba incluido el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B del apartado 1 del art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, que quedó redactado en los siguientes términos:

"Segundo.La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y las Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutan de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, impuesto sobre Bienes Inmuebles)".

SAN de 9 de diciembre de 2013, ECLI:ES:AN:2013:5382

La sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013 anuló la totalidad de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, al considerarla contraria al art. IV, 1, B) y al art. VI del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. El citado órgano jurisdiccional argumentó que la orden incurre en su totalidad en "*ultra vires"*, en cuanto que limita la exención prevista en el Acuerdo mediante un añadido especial, configurando un concepto jurídico nuevo.

STS de 19 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4901

La STS de 19 de noviembre de 2014 confirmó la sentencia de la Audiencia Nacional, argumentando que con la equiparación de IBI e ICIO se producía una reducción del alcance de la exención que no se contenía en la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001. El Tribunal Supremo razonó, que si realmente la Orden de 5 de junio de 2001 tenía naturaleza interpretativa la interpretación se agota en el acto interpretativo, no siendo posible sucesivas interpretaciones modificativas y añadió que la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, vulneraba el mecanismo de resolución de dudas en la interpretación y aplicación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, previsto en su artículo VI.

STS de 4 de marzo de 2022, ECLI:ES:TS:2022:865

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Sobre esta cuestión, el TJUE dictó sentencia el 27 de junio de 2017 en la cuestión prejudicial C-74/16, planteada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 4 de Madrid en el procedimiento contencioso-administrativo suscitado entre el Ayuntamiento de Getafe y la Congregación de Escuelas Pías por el ICIO devengado con ocasión de las obras realizadas en el salón de actos del colegio de dicha congregación. El Juzgado planteó como cuestión prejudicial si era contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia Católica del ICIO, en relación con las obras realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tuvieran finalidad estrictamente religiosa. En la citada sentencia el TJUE concluyó que una exención fiscal de la que se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico, extremo que correspondía verificar al órgano jurisdiccional nacional[7].

CV 3225-18 de 19 de diciembre de la Dirección General de Tributos.

Las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a una finalidad estrictamente religiosa respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto en virtud de lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del citado Acuerdo, dado que el destino del inmueble a una finalidad estrictamente religiosa no tiene la consideración de actividad económica, ya que no se trata de una actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado.

Las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen exclusivamente a la enseñanza incluida en el régimen de concierto educativo, respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto en virtud de lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del citado Acuerdo, dado que el destino del inmueble a la enseñanza en régimen de concierto educativo no tiene la consideración de actividad económica, tal como señala expresamente la citada sentencia del TJUE. Esta exención también se extiende a los inmuebles destinados a actividades complementarias de la enseñanza concertada, como pueden ser las actividades extraescolares, el transporte de alumnos o la restauración.

La exención en el ICIO no resulta de aplicación para las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a la enseñanza privada, es decir, la enseñanza financiada esencialmente con fondos privados, ya que dicha actividad sí constituye una actividad económica, en el sentido de que el objetivo perseguido por el centro de enseñanza privada consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración. En el caso de que un mismo centro educativo ofrezca enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada, la exención se aplicará parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada.

[7] Con base a la STJUE de 27 de junio de 2017, la sentencia 1/2018 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 4 de Madrid, de 8 de enero 2018, (Procedimiento 247/2014) desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Congregación de Escuelas Pías y confirmó las resoluciones administrativas del Ayuntamiento de Getafe por las que se denegó la solicitud de exención del ICIO.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La exención en el ICIO a la Iglesia Católica se ha suprimido recientemente con la firma de un intercambio de notas entre la Santa Sede y el Gobierno de España que ha modificado el contenido del Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979 por el que la Santa Sede ha renunciado a las exenciones en el ICIO y en las contribuciones especiales, a fin de equiparar el régimen fiscal de la Iglesia católica con las entidades sin ánimo de lucro, conforme al principio de no privilegio y no discriminación[8].

4.3 Otras exenciones

§7. El art. 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, al regular el régimen económico y financiero de las universidades públicas, dispone que *"los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria*".

El ICIO y las universidades públicas

STS de 19 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1120). La exención del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras recogida en el apartado 1 del artículo 80 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades para las construcciones, instalaciones y obras en/de los bienes inmuebles afectos a los fines de las universidades, es de aplicación desde su entrada en vigor, sin que haya sido derogada por ninguna otra norma posterior, en particular, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

En la misma línea, la **STS de17 de diciembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4315)** concluye que la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras recogida en el apartado 1 del artículo 80 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, para los bienes inmuebles afectos a los fines propios de las Universidades, es de aplicación desde su entrada en vigor, sin que haya sido derogada por ninguna otra norma posterior, en particular, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

[8] Vid. Nota Conjunta del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática y la Conferencia Episcopal Española de 29 de marzo de 2023, en https://www.mpr.gob.es/prencom/notas/Paginas/2023/290323-nota-conjunta-mpr-conferencia-episcopal.aspx.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El ICIO y la sociedad estatal de Correos y Telegráficos

§8.El art. 22.2 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal establece que *"el operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal quedará exento de los tributos que graven su actividad vinculada al servicio postal universal, excepto el impuesto sobre sociedades".*

En relación con el IBI, el Tribunal Supremo fijó como doctrina legal que el citado art. 22.2 párrafo segundo de la Ley 43/2010 debe ser interpretado en el sentido de que la exención tributaria que establece a favor del operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal no alcanza al impuesto sobre bienes inmuebles que recae sobre aquellos inmuebles desde los que provee tal servicio y las demás prestaciones postales que realiza en régimen de competencia con otros operadores del sector[9].

Algún Tribunal Superior de Justicia ha desestimado la aplicación de la exención argumentado que el ICIO no grava la actividad vinculada al servicio postal universal sino la realización de obras y construcciones conforme al coste efectivo de la construcción, instalación u obra[10].

5. SUJETOS PASIVOS

5.1 Contribuyente

Contribuyente: "el dueño de la obra"

§9. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades de la LGT, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Dispone el art. 101 del TRLRHL que tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra "*quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización*".

[9] Vid. La STS de 7 de octubre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4930), el ATS de 5 de diciembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:11813AA), y el ATS de 7 de enero de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:88AA).

[10] Vid. Las SSTSJ de Cataluña de 3 de diciembre de 2015 (ECLI:ES:TSJCAT:2015:12268) y de 29 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TSJCAT:2016:3193).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Supremo ha interpretado que la figura del dueño de la obra, como contribuyente distinto del propietario, se producirá en quien, ostentando un derecho real sobre el inmueble, emprende unas obras con cuyo coste corre, al margen del propietario de las finca sobre la que las construcciones, instalaciones u obras se asientan (usufructuario, arrendatario, superficiario, etc.). En estos casos el dueño de la obra asume la obra y la sufraga por si mismo, no por cuenta de otro[11].

La Dirección General de Tributos en la consulta general 0370-03 mantiene que en el supuesto de que un sujeto pasivo contribuyente del ICIO esté exento del pago de dicho tributo, no podrá exigirse el impuesto al sujeto pasivo sustituto. El sustituto se coloca en el lugar del contribuyente, obligándose a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, en lugar de dicho contribuyente. Por lo tanto, si el sujeto pasivo contribuyente está exento no se produce en tal caso el presupuesto de hecho que permita exigir al sustituto el pago de dicho impuesto.

5.2. Sustitutos del contribuyente

Sustitutos: "quienes soliciten las licencias o presenten las declaraciones responsables o comunicaciones previas / quienes realicen las construcciones"

§10. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras. El art. 101 del TRLRHL prevé que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha. La actual redacción del artículo 101.2 del TRLRHL, que incluye también como sustitutos del contribuyente a quienes *"presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas",* deriva de la D.F. 1ª, apart. tercero de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, que incluye la modificación introducida en el citado precepto por el Real Decreto-Ley 19/2012, de 20 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y tiene por objeto que las modificaciones introducidas en las licencias municipales no perjudique la recaudación de este tributo.

Con carácter general, y de acuerdo con lo establecido en el art. 32 de la Ley General Tributaria, son tres las notas que definen la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste; en segundo

[11] Vid. STS de 24 de junio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2220).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

término, el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria[12]; y, en tercer lugar, la sustitución requiere de una específica previsión legal, es decir, ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista.

En particular, en relación con el ICIO, el Tribunal Supremo aclara que hay, por imposición legal, desplazamiento del contribuyente, es decir, del propietario del inmueble o el dueño de la obra, estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra, pero ello es consecuencia, no de que el contribuyente y el sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho diferentes -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución -, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el art. 101 de la propia norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística[13].

La **STS de 10 de noviembre de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:6900)** ha interpretado que la presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible y no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente. Supuesto en el que el contribuyente es el destinatario de la notificación de la liquidación provisional que se practica, sin perjuicio de la liquidación definitiva que se apruebe una vez finalizada la obra, cuya notificación habrá de efectuarse, en su caso, al sustituto del contribuyente de existir en ese momento.

El supuesto de hecho resuelto por la citada sentencia se trataba de la liquidación provisional del ICIO que tuvo lugar con la solicitud de la licencia urbanística, y en el momento de exigirse la liquidación provisional no existía sustituto del contribuyente porque la adjudicación de la obra no se había realizado todavía. Al no existir, al tiempo de girarse la liquidación provisional, un solicitante de la licencia, contratista o encargado de realizar las obras o construcciones distinto del dueño de la obra, en ausencia de sustituto la liquidación se dirigió al contribuyente.

[12] La STS de 17 de febrero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:523, ha fijado como doctrina la administración tributaria no puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente es el sustituto del contribuyente quien resulta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

[13] Vid. Entre otras, SSTS de 18 de diciembre de 1999, 19 de septiembre de 2002 y 10 de noviembre de 2005.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La **STS de 19 de noviembre de 2020 (Nº de Rec: 4291/2019)** razona que de conformidad con los artículos 100.1 y 101.2 del TRLRHL, en el ICIO se puede otorgar la condición de sustituto del contribuyente a quien ejecuta las obras, con independencia de que el dueño de las mismas haya solicitado previamente la licencia de obras o presentado las autoliquidaciones, o se hubiera iniciado con él un procedimiento de aplicación de los tributos. Y concluye que sustituto del contribuyente, de conformidad con el artículo 101.2 TRLRHL, puede ser cualquier persona ajena al dueño de la obra que -alternativamente-, o bien haya presentado la solicitud de licencias, declaraciones responsables o comunicaciones, o bien haya realizado materialmente las obras, y que la Administración tributaria carece de la facultad de elegir si exige la deuda o comprueba o investiga al contribuyente o al sustituto, aunque el primero haya cumplido alguna de las obligaciones que pesan sobre el segundo.

El supuesto de hecho resuelto por la citada sentencia deriva de la aprobación de una liquidación definitiva del ICIO y existe un contratista que tiene la condición de sustituto del contribuyente.

6. BASE IMPONIBLE

Base imponible: "el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra"

§11. El art. 50.1 de la LGT dispone que *"la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible"*. Su apartado segundo establece la posibilidad de determinarla a través de los métodos de estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta, este último tiene un carácter subsidiario respecto de los otros dos. Pese a constituir la regla general para la determinación de las bases imponibles de acuerdo con el art. 50.3 de la LGT, y el método más idóneo para materializar el principio de capacidad económica los tributos locales otorgan un escaso ámbito de aplicación al régimen de estimación directa,. El ICIO es excepción a esta regla, dado que el art. 102.1 del TRLRHL configura su base imponible a través del método de estimación directa, al señalar que está constituida por el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones y obras.

La redacción vigente del art. 102.1 del TRLRHL mantiene el mismo contenido que el recogido en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, tras la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

> *"1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.*
>
> *No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Así, el legislador ha conformado la base imponible de este impuesto como el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, que ha identificado con su coste de ejecución material.

La Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local en su informe de 26 de julio de 2017 ha puesto de manifiesto que, pese a los esfuerzos del legislador por concretar la base imponible del ICIO, su identificación con "*el coste de ejecución material de la obra*" sigue constituyendo una fuente continua de controversias. Por ejemplo, la referencia en el art. 102 del TRLRHL a que no forma parte de la base imponible *"cualquier otro concepto que no integre el coste de ejecución material"* genera importantes problemas interpretativos, por lo que propuso una determinación legal de la base imponible más concreta, y dotar a esta cuestión de una mayor seguridad jurídica.

El art. 103.1 del TRLRHL también se refiere a la base imponible, aquí de manera equívoca, en relación con la aplicación del impuesto al disponer que:

> *"1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible: a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo. b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.*
>
> *Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda".*

El legislador utiliza de forma inapropiada el término base imponible, al hacer referencia a dos elementos de cuantificación diferentes: primero, como parámetro de cuantificación de la liquidación provisional a cuenta en base al presupuesto visado o, en su caso, de acuerdo a los índices o módulos que establezca la ordenanza fiscal y, después, para hacer referencia a la verdadera base imponible del ICIO conformada por el coste real y efectivo de la obra realizada. En nuestra opinión no existe *"una base imponible previa",* que cuantifica la liquidación provisional a cuenta, y *"una base imponible modificada*" que cuantifica la liquidación definitiva, son dos obligaciones tributarias distintas que tienen sus propios parámetros de cuantificación, y son la expresión en este impuesto de la distinción entre la cuantificación de la obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta, que se determinan a partir de sus propias *"bases tributarias"* conforme recoge el art. 49 de la LGT

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Supremo ha interpretado atinadamente la relación existente entre la base imponible y la liquidación provisional a cuenta y la liquidación definitiva dejando claro que la base imponible es única y solo se conocerá cuando finalice la construcción, instalación u obra. Argumenta el Alto Tribunal que "*la base imponible, en realidad la única base imponible, como ya se ha dicho, es el coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra*" mientras que "*la liquidación provisional se gira sobre un parámetro diferente a la base imponible, propiamente dicha, aunque el TRLRHL utiliza la expresión base imponible, interpretamos que ello ha de entenderse en un sentido amplio*"[14].

- **Los honorarios de los técnicos facultativos**

Una de las primeras partidas controvertidas que conforman la base imponible fue la referida al importe de los honorarios de los técnicos facultativos que intervienen en la elaboración y ejecución de las obras objeto de gravamen. Desde el inicio, el Tribunal Supremo excluyó los honorarios de los profesionales de la base imponible del ICIO realizando una interpretación concordada de los arts. 103.1 y 104 de la Ley reguladora de las Haciendas locales, con el argumento de que este último precepto cuantifica la base imponible en función del presupuesto de ejecución material de la obra y en el mismo no se integran los honorarios profesionales.

- **Los gastos generales y el beneficio industrial**

La jurisprudencia también excluyó tempranamente de la base imponible del impuesto, que identificaba con el presupuesto de ejecución material, los gastos generales por están conformados por una heterogénea serie de elementos que solo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra, y por no guardar una relación directa con la ejecución del contrato ni con las obligaciones derivadas del mismo, y el beneficio industrial del contratista, con el argumento de que su gravamen significaba sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor.

La reforma operada en el art. 103.1 en la Ley reguladora de las Haciendas locales por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre excluyó expresamente, entre otras partidas, el beneficio empresarial del contratista. Alguna opinión doctrinal ha interpretado que los gastos generales y el beneficio industrial excluidos de la base imponible son exclusivamente los del sujeto pasivo. Esta cuestión fue planteada ante el Tribunal Supremo por el Ayuntamiento de Alicante con el objeto de que fijara la siguiente doctrina legal:

> *"Los gastos generales y beneficio empresarial excluible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras solo vienen referidos al sujeto pasivo del impuesto. Por lo tanto, los gastos y beneficios del contratista suponen para aquél, como dueño de la obra, unos*

[14] Vid. STS de 25 de febrero de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:827).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

costes de construcción, costes reales y efectivos de la obra que constituyen la base imponible del impuesto, no excluyéndose puesto que el contratista se limita a realizar la obra contratada con el promotor -dueño de la obra--, y a cobrar su importe, que obviamente englobará su coste real y efectivo, su beneficio industrial y sus gastos generales; importe este que constituirá un coste real y efectivo del total de la obra realizada por el promotor".

El Tribunal Supremo en la sentencia de 1 de diciembre de 2011 (Nº de Rec. 95/2010) resolvió que no procedía el recurso de casación formulado por un defecto formal. No obstante se pronunció sobre esta cuestión rechazando la posición defendida por la Entidad local[15].

Conforme a las normas de la carga de la prueba es doctrina jurisprudencial reiterada que para que proceda la exclusión de los gastos generales y beneficio industrial de la base imponible del ICIO deben estar debidamente acreditados y documentados, es decir, deben resultar probados a través de distintos documentos, como por ejemplo el contrato, el presupuesto, certificaciones de obra o facturas, y también que la acreditación de la existencia y cuantía de las partidas de gastos generales y beneficio industrial es una carga del obligado tributario, en virtud del art. 105.1 de la LGT y del art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil[16].

- **El Impuesto sobre el Valor Añadido y otras categorías tributarias**

La reforma operada por la Ley 50/1998, de 30 de septiembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social excluyó del coste real y efectivo de la obra el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, así como las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras.

Por el contrario, la jurisprudencia mantiene que los importes derivados de los derechos de acometida y conexión de suministro de agua, gas y electricidad se integran en el coste de ejecución de las obras, razonando que no son precios públicos sino gastos privados derivados de servicios que resultan necesarios para el funcionamiento de las obras[17].

[15] Vid. La citada STS de 1 de diciembre de 2011 (Rec. Nº. 95/2010) no fijó doctrina legal, al concluir con la inadmisión del recurso, pero algunos Tribunales Superiores de Justicia han seguido su criterio Por ejemplo, la sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de septiembre de 2013 (ECLI:ES:TSJCAT:2013:9207),la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de octubre de 2016 (ECLI:ES:TSJCV:2016:4521) y la sentencia del TSJ de Galicia de 13 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TSJGAL:2020:5764).

[16] Vid. Por todas la STSJ de Madrid de 11 de junio de 2019 (ECLI:ES:TSJM:2019:4197).

[17] Vid. La STSJ de Cataluña de 15 de junio de 2020 (ECLI:ES:TSJCAT:2020:2477).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **El estudio relativo a la seguridad e higiene en el trabajo y el estudio de impacto ambiental**

Los órganos jurisdiccionales también excluyeron desde el inicio el estudio relativo a la seguridad e higiene en el trabajo, pese a que se incluye en los proyectos de edificación y obras, argumentando que constituyen un gasto ajeno al coste de la obra civil.

Como pone de manifiesto alguna opinión doctrinal aquí el Tribunal Supremo invierte su principal argumento para excluir conceptos de la base imponible, que atiende a que no formen parte de la ejecución material, dado que los gastos por proyectos de seguridad e higiene lucen en el presupuesto de ejecución material[18]. También alguna opinión doctrinal, que compartimos, distingue entre el coste de la redacción del estudio de seguridad e higiene, que es lo que quedaría excluido de tributación, y el coste de las medidas concretas de seguridad e higiene que por ser necesarias para la realización de las obras deben incluirse en la base imponible de ICIO[19].

El mismo razonamiento resulta trasladable al estudio de impacto ambiental, donde habría que distinguir el coste del estudio que resultaría excluido, y no así el coste de las medidas concretas que incorpora el proyecto para mitigar el impacto ambiental en la obra objeto de gravamen[20]. Algunos Tribunales Superiores de Justicia también han extendido la exclusión a la partida de control de calidad[21].

- **El coste de la maquinaria construida por terceros fuera de la obra**

Una de las cuestiones más polémicas resulta determinar qué equipos, maquinaria o instalaciones construidos fuera de la obra pero incorporados a la misma se integran en la base imponible del ICIO. El Tribunal Supremo excluyó tempranamente el coste de la maquinaria construida por terceros fuera de la obra e incluyó el coste de su montaje e instalación.

---

[18] Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2010), p.610.

[19] Vid. Sentencia del TSJ de Castilla-León de 21 de noviembre de 2014 (Rec. Núm. 110/2014 que razona que no es *"posible admitir (...) la exclusión de partidas elementales de seguridad para el trabajo que se desarrolla y que se incluyen como inseparables de la edificación que se levanta y que en cuento forman parte inseparable de ella, deben formar parte de la liquidación".*

[20] Cfr. PÉREZ ROYO, I. (2016), pp. 1088-1089.

[21] Vid. La STSJ de Madrid de 17 de febrero de 2006 (ECLI:ES:TSJM:2006:13832).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La Dirección General de Tributos ha interpretado que deben incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no solo del presupuesto de la obra, sino también de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

Así, para analizar si una determinada partida de maquinaria o instalaciones debe incluirse en la base imponible del ICIO, el citado Centro directivo ha considerado que deberá tenerse en cuenta si se cumplen los dos requisitos siguientes:

- Quedar integrados en la unidad de obra de que se trate o ser necesarios para su ejecución.
- Servir para proveer a la construcción, instalación u obra de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.

Esta argumentación subyace en la sentencia del Tribunal Supremo que estimó el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Osuna y declaró que "*forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , en el supuesto de instalación de parques eólicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada*"[22].

El Tribunal Supremo razonó que en el supuesto de una central eólica forman parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica, en cuanto suponen la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que da lugar a una estructura determinada, y que además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación específica exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras.

La doctrina fijada para los supuestos de instalaciones de parques eólicos se extendió a las instalaciones fotovoltaicas de energía solar[23].

---

[22] Vid. La STS de 14 de mayo de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2666).

[23] Vid. La STS de 23 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7630) que estimó el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Cornellá del Terri, en relación con la instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar

Posteriormente, en la STS de 15 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:983) –referida en este caso a la instalación de una subestación eléctrica- señaló que no era necesario realizar un nuevo pronunciamiento para fijar doctrina legal sobre el ámbito de la base imponible del

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Por ejemplo, aplicando la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, los Tribunales Superiores de Justicia han considerado que el coste de las siguientes instalaciones formaba parte del coste real y efectivo de la obra en las siguientes obras:

- Un sistema de depuración de humos industriales en una producción cristalera[24].
- Las instalaciones necesarias para una bodega de elaboración y embotellado de vinos[25].
- Las instalaciones realizadas para la ejecución de una planta de desulfuración de gases de combustión[26].
- La maquinaria de producción de componentes metálicos para automoción[27].
- Las instalaciones incluidas en la remodelación de una fábrica de hielo[28].
- Las instalaciones en la construcción de una central térmica de ciclo combinado[29].
- Los contenedores para residuos radiactivos incorporados en la construcción de un almacén de residuos nucleares[30].

ICIO en relación con obras y construcciones de instalaciones de generación de energía eléctrica, argumentando que aunque las sentencias anteriores venían referidas a estructuras de producción de energía eléctrica, la doctrina que se había establecido resultaba de expresión tan amplia, que permitía acoger a unos y otros supuestos por haber señalado que se incluirá dentro de la base imponible de este impuesto *"el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada"*.

[24] Vid. STSJ de Castilla-La Mancha de 29 de febrero de 2016, ECLI:ES:TSJCLM:2016:807.

[25] Vid. Sentencia nº 117/2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Orense de 2 de julio de 2014, ECLI:ES:JCA:2014:557.

[26] Vid. La STSJ de Islas Baleares de 22 de febrero de 2016, ECLI:ES:TSJBAL:2016:93.

[27] Vid. La STSJ de Galicia de 18 de mayo de 2016, ECLI:ES:TSJBAL:2016:93, y la STSJ de Madrid de 27 de abril de 2021, ECLI:ES:TSJM:2021:5648, que incluye un voto particular discrepante.

[28] Vid. La STSJ de Bilbao de 08 de noviembre de 2010, ECLI:ES:TSJPV:2010:5735.

[29] Vid. STSJ de Cataluña de 7 de febrero de 2018, ECLI:ES:TSJCAT:2018:2331.

[30] Vid. STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2019, ECLI:ES:TSJCAT:2019:2754), con apoyo en la STSJ de Castilla-La Mancha de 24 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TSJCLM:2014:3593, y la sentencia del TSJ de Valencia de 19 de octubre de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:6741.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- Los equipos y maquinaria necesarios para desarrollar la actividad fabril de transformados y concentrados de tomate[31].

Convenimos con el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que habrá que abordar esta cuestión caso por caso, sirviendo de ayuda los estándares de imprescindibilidad, consustancialidad, inseparabilidad o la autonomía funcional, pero no aplicándolos con carácter exclusivo y excluyente, sino conjugándolos en la medida que sea preciso, en orden a lograr el verdadero alcance de la base imponible querida por la Ley, que es el coste de lo construido o instalado[32]. El citado órgano jurisdiccional añade que la separabilidad y la prescindibilidad que han de poseer los distintos elementos incorporados a la obra para ser excluidos de la base imponible debe interpretarse desde una perspectiva funcional más que puramente física[33].

- **Los proyectos de urbanización *versus* las obras ordinarias de urbanización**

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo los proyectos de urbanización son verdaderos actos de ejecución de los instrumentos de planeamiento urbanísticos e inmediatamente ejecutivos, lo que hace innecesaria la solicitud de licencia de obra y, en consecuencia, impide la exacción del ICIO, dado que la equiparación de la aprobación municipal de un proyecto de urbanización a una licencia significaría una extensión analógica del hecho imponible del ICIO prohibida por el art. 24.1 de la LGT[34]. Ahora bien, es preciso diferenciar las obras previstas en los proyectos de urbanización de las obras ordinarias de urbanización no incluidas en proyectos de urbanización que están sujetas a licencia y, por lo tanto, están gravadas por el ICIO[35].

[31] Vid. STSJ de Andalucía de 28 de octubre de 2020,ECLI:ES:TSJAND:2020:17352.

[32] Vid. Entre otras, STSJ de Madrid de 5 de noviembre de 2019, ECLI:ES:TSJM:2019:11731.

[33] Vid. La STSJ de Madrid de 5 de octubre de 2020, ECLI:ES:TSJM:2020:11221.

[34] Vid. La STS de 31 de enero de 2005, ECLI:ES:TS:2005:466.

[35] Vid. CALVO SALES, T. (2007), pp. 170-171, distingue entre las obras de urbanización incluidas o contempladas en Proyectos de Urbanización y las obras ordinarias de urbanización y concluye que *"estas últimas estarán sujetas a licencia y, por tanto, al ICIO, por ejemplo, las obras de pavimentación de calzadas, aparcamientos, aceras, etc., no incluidas en Proyectos de Urbanización, obviamente siempre que el dueño de las mismas (quien financie su realización) no sea la propia administración municipal"*.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **La baja de adjudicación**

La baja de adjudicación es una reducción unilateral que a modo de oferta realiza el contratista, que se presenta como un porcentaje de baja sobre el presupuesto de licitación.

El Tribunal Supremo ha interpretado que:

"Resulta cristalino que deben excluirse todos aquellos elementos que no forman parte del coste de ejecución material, y la baja de licitación o de adjudicación en cuanto valor que se deduce del propio presupuesto de ejecución material, y por ende resulta ajeno al coste real y efectivo de las obras, debe excluirse de la base imponible del ICIO en la liquidación definitiva, que en los supuestos, como es el caso, de obras públicas, debe coincidir con la realmente pagado por la Administración -con las exclusiones legalmente previstas-. Por todo ello, a la cuestión con interés casacional objetivo, "dilucidar si, para cuantificar la base imponible del ICIO, debe excluirse la baja de licitación del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra", debe responderse que efectivamente debe excluirse"[36].

En la misma línea ha concluido que:

"*la cuestión con interés casacional formulada en el auto de admisión en el presente recurso de casación, cabe responder que tratándose de obras para la Administración Pública, la base imponible del ICIO, una vez terminada la obra, y en aplicación del artículo 102.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, debe atender a los desembolsos efectivamente realizados por el dueño de la obra, lo que supone tener en consideración la baja con la que se haya adjudicado el contrato"*[37].

Esta cuestión no debería resolverse automáticamente, y al igual que entendíamos que no resultaba justificable que la baja de adjudicación no pudiera ser deducida en ningún caso en la liquidación definitiva, tampoco debería operar una exclusión automática una vez finalizada la obra, que aleje la base imponible del valor de la obra real y efectivamente ejecutada, pues como también pone de manifiesto la jurisprudencia expuesta el problema a resolver es fáctico, y es determinar el importe real de la ejecución material de la construcción, instalación u obra realizada.

[36] Vid. STS de 10 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1667.

[37] Vid. STS de 16 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2891.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

CC BY NC SA

7. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA TRIBUTARIA

7.1 Tipo de gravamen

El tipo de gravamen no puede ser superior al 4% del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

§12. El tipo de gravamen del impuesto es el fijado por cada ayuntamiento en la correspondiente Ordenanza Fiscal, sin que pueda exceder del cuatro por cien de la base imponible.

En la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas el tipo de gravamen se fijó en un 2 por 100, que podía incrementarse hasta el 4 por 100 para determinados municipios en función de su población de derecho. Tras la reforma operada por la Ley 51/2002 de 27 de diciembre, todos los municipios, con independencia de su población, pueden llegar al tipo del 4 por 100. En los ayuntamientos del País Vasco, que se rigen por su propia normativa foral, el tipo máximo de gravamen es el 5 por ciento. En Navarra el tipo de gravamen se sitúa entre el 2 y el 5 por ciento.

Alguna Entidad local se cuestionó la posibilidad de establecer diferentes tipos de gravamen en función de los distintos tipos de construcciones instalaciones y obras. Sobre esta cuestión la Dirección General de Tributos ha concluido que conforme a la regulación legal de este tributo la Entidad local podrá fijar un tipo de gravamen que no exceda del cuatro por cien, pero no puede establecer distintos tipos de gravamen por diferentes tipos de construcciones, instalaciones y obras, de acuerdo con el principio de reserva de ley recogido en la Ley General Tributaria[38].

7.2 La cuota tributaria

Deducción en cuota potestativa de la tasa por licencia urbanística

§13. La cuota de este impuesto es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. El TRLRHL prevé que las ordenanzas fiscales puedan regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate. Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo la compatibilidad del ICIO y de la Tasa por Licencia Urbanística, dado que el hecho imponible de la tasa consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad de competencia municipal, que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, mientras que en el ICIO, el hecho imponible está constituido por la realización dentro del sistema municipal de cualquier construcción, instalación u obra, para las que se exija la obtención de la correspondiente licencia urbanística[39].

[38] Vid. CV-1323, de 16 de mayo de 2014 de la Dirección General de Tributos.

[39] Vid, Entre otras, la STS de 18 de junio de 1997, ECLI:ES:TS:1997:4327.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

CC BY NC SA

8. BONIFICACIONES

8.1 Bonificaciones obligatorias

Bonificación obligatoria:

Ceuta y Melilla

§14. El art. 159.2 del TRLRHL, aplicable a las ciudades de Ceuta y Melilla, dispone que las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales regulados en esta ley, incluido por lo tanto el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, serán objeto de una bonificación del 50 por ciento.

8.2 Bonificaciones potestativas

El art. 103.2 del TRLRHL establece seis b*onificaciones potestativas* sobre la cuota del impuesto. La Ordenanza Fiscal del impuesto deberá regular tanto su establecimiento como el resto de los aspectos sustantivos y formales no regulados en la Ley.

8.2.1 Bonificaciones a favor de los bienes de interés social, cultural, histórico artísticas o de fomento de empleo.

§15.Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros[40].

[40] Vid. Las SSTSJ de Madrid de 15 de junio de 2010, ECLI:ES:TSJM:2010:9486, y de 18 de febrero de 2015, ECLI:ES:TSJM:2015:5312, señalan que la discrecionalidad municipal respecto de esta bonificación únicamente existe para su establecimiento, regulación y cuantificación en la correspondiente Ordenanza, pero una vez regulada la bonificación en dicha norma municipal, la aplicación de la misma al caso concreto por el Ayuntamiento no supone el ejercicio de potestad discrecional alguna, sino eminentemente reglada, pues consiste en la subsunción del hecho en el concepto definido en la norma, concepto normativo que puede ser un concepto jurídico indeterminado, pero ello no varía el carácter reglado, y no discrecional, de la potestad ejercitada de aplicación de la Ordenanza. Es decir, podrá el Ayuntamiento decidir si establece o no la bonificación en la Ordenanza; y, si decide establecerla, puede fijar discrecionalmente su cuantificación en la Ordenanza con el límite legal del 95%; y puede también, el Ayuntamiento definir en la Ordenanza a qué concretas obras desea restringir la bonificación, siempre que se trate, como exige la ley, de obras que revistan "especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo" (v.g. restringiendo la bonificación en la Ordenanza a las obras de construcción de viviendas públicas o a la construcción de viviendas públicas de determinadas características, p.ej. en alquiler, o a las obras que se realicen en determinadas zonas del municipio, a las de rehabilitación del casco histórico, a determinados tipos de edificios como museos, polideportivos, colegios, etc., a todas o algunas de este tipo de obras). Pero aquí se acaba su discrecionalidad. Una vez que el Ayuntamiento ha ejercido tal discrecionalidad en la regulación normativa de la bonificación contenida en la Ordenanza, debe estar a sus propios términos para aplicarla, sin que ello suponga ejercicio de potestad discrecional alguna, sino eminentemente reglada.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

8.2.2 Bonificación medioambiental

§16.Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

8.2.3 Bonificación por la realización de inversiones para infraestructuras

§17.Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.

8.2.4 Bonificación para las viviendas de protección oficial

§18.Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

8.2.5 Bonificación a favor de los discapacitados

§19.Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

8.2.6 Bonificación para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos

§20.Para contribuir al despliegue de los puntos de recarga de vehículos eléctricos, el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables ha añadido una letra f) en el apartado 2 del artículo 103, para que las ordenanzas fiscales puedan establecer una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos, que está condicionada a que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

9. DEVENGO

Devengo: en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la licencia

§21.El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

El Tribunal Supremo ha señalado que el devengo tendría que haberse situado por el legislador al finalizar las obras, que es cuando cobra existencia el elemento material del hecho imponible, y es cuando se puede conocer el coste real y efectivo de esas obras, es decir, lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras, sin perjuicio de que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo y que existan unos pagos anticipados[41].

Como recoge la doctrina mayoritariamente en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente puede calificarse de ingreso o pago a cuenta[42].

10. GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

10.1 La liquidación provisional a cuenta

§22. El art. 103.1 del TRLHL dispone que "*cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:*

a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto. Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el

[41] Vid. Por todas, STS 14 de septiembre de 2005, ECLI:ES:TS:2005:5282.

[42] Vid. STS de 4 de noviembre de 2020,ECLI:ES:TS:2020:3581. El Tribunal Supremo ha resuelto que: *"que a efectos del dies a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en aquellos casos en los que las obras no se ejecutan por desistimiento del solicitante, es necesario que exista un acto expreso de desistimiento o renuncia por el solicitante de la licencia de obras, o un acto formal de declaración de la caducidad de la licencia por parte del Ayuntamiento, pues tales actos suponen la constancia de que la obra no se va a ejecutar y que, por tanto, no se va a realizar el hecho imponible del citado impuesto".*

.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda".

La liquidación provisional a cuenta como "ingreso a cuenta"

La redacción actual de este artículo trae causa de la modificación operada por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, que a su vez deriva de la modificación operada por el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios cuyo principal objetivo era que la reforma operada en la normativa relativa a las licencias municipales no perjudicará el régimen fiscal de las haciendas locales. La ley también prevé que los ayuntamientos puedan establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia.

§23.Convenimos con la doctrina mayoritaria que la liquidación provisional a cuenta prevista en el art. 103.1 del TRLRHL, que se practica cuando se concede la licencia preceptiva o cuando no habiéndose solicitado, concedido o denegado dicha licencia se inicie la construcción, instalación u obra, no constituye una liquidación en sentido estricto, dado que antecede a la realización del hecho imponible, por lo que su naturaleza corresponde a un *ingreso a cuenta*[43]. El Tribunal Supremo también califica como *pago a cuenta* el devengo adelantado en este impuesto[44].

En una primera etapa, y de acuerdo con la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas locales, la determinación de la base imponible de la liquidación provisional se practicaba en función del presupuesto presentado por los interesados y visado por el colegio oficial correspondiente, o en su defecto por medio de los técnicos municipales de acuerdo con el coste estimado del proyecto. Así, cabía distinguir un procedimiento de determinación de la base imponible principal y otro subsidiario. Si el interesado presentaba el presupuesto visado por el colegio oficial, la liquidación provisional tenía que practicarse en función del presupuesto. En este caso, desde la perspectiva de la comprobación no cabía sustituir el presupuesto por la estimación de los técnicos municipales ni acudir a baremos preestablecidos. Así, era doctrina jurisprudencial reiterada que si se presentaba el presupuesto visado por el colegio oficial competente, la liquidación debía atenerse al mismo, sin que fuera válido jurídicamente rectificar dicha liquidación aplicando tablas de valores objetivos fijados con carácter general por los Ayuntamientos[45]. En otro caso, si el interesado no presentaba el presupuesto visado por el colegio oficial la base imponible se determinaba por los técnicos municipales de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

---

[43] Por todos, MARÍN BARNUEVO-FABO, D. (2010), pp. 632-634.

[44] Por todas, STS de 14 de septiembre de 2005 -F.J.4- ECLI:ES:TS:2005:5282.

[45] Vid. Entre otras, SSTS de 28 de julio de 1999, ECLI:ES:TS:1999:5474, y 25 de junio de 2002 ECLI:ES:TS:2002:4700.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En una segunda etapa, la reforma operada en el art. 104 de la LRHL por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, introdujo en esta materia una modificación importante, que si bien mantuvo como regla general para determinar la base imponible el presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente, como novedad habilitó a la Ordenanza fiscal para que pudiera establecer un sistema de índices o módulos. De nuevo la determinación de la liquidación provisional a cuenta presenta dos modalidades, aunque con una importante diferencia respecto de la redacción originaria del precepto, y es que la determinación de la base imponible en función de los índices o módulos aprobados por la Ordenanza fiscal no es un procedimiento subsidiario como el régimen previsto para los técnicos municipales de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

El nuevo sistema tiene carácter alternativo, de forma que si la ordenanza prevé estos índices o módulos habrá de prescindirse del presupuesto. El Tribunal Supremo ha interpretado que el art. 103.1 del TRLRHL en su regulación actual permite que la Administración practique la liquidación provisional del ICIO utilizando indistintamente cualquiera de los parámetros previstos en este precepto y, así puede determinar la base imponible en función de los índices o módulos establecidos en la correspondiente ordenanza fiscal, aunque se haya presentado por parte del obligado tributario un presupuesto visado por el colegio oficial correspondiente[46].

10.2 La liquidación definitiva una vez finalizada la obra

10.2.1 El establecimiento del régimen de autoliquidación tras la finalización de la construcción, instalación u obra

§24. El art. 103.4 del TRLRHL recoge que *"los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación"*. La aplicación concordada de los apartados primero y cuarto del citado artículo suscita una polémica doctrinal y jurisprudencial con consecuencias prácticas relevantes tanto en el ámbito de aplicación del tributo como en el sancionador.

Un sector de la doctrina considera ilegal el establecimiento del deber de autoliquidar en el momento de la finalización de las obras e interpreta que la autoliquidación recogida en el art. 103.4 del TRLRHL solo puede exigirse en la fase de liquidación provisional a cuenta[47]. Si se mantiene que la comprobación constituye un deber que excluye la obligación de autoliquidar tras la finalización de la obra, la liquidación aprobada por la Administración tributaria, tras la correspondiente comprobación, no resultará sancionable, dado que al no incumplir el sujeto pasivo ninguna obligación tributaria no se

[46] Vid. STS de 25 de febrero de 2021, ECLI:ES:TS:2021:726.

[47] Rechazan el régimen de autoliquidación en el momento de la finalización de las obras, PITA GRANDAL, A.M. (1993) p. 167; VALDIVIESO FONTÁN, M.J. (2000) p. 246; CALVO SALES, T. (2007), pp. 444-446; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.(2010)pp. 643-648; BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (2005) p.955, GALÁN RUIZ, J. (2008) pp. 110-114, RUIZ GARIJO, M. (2020), p.24.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

producirá el elemento objetivo del tipo infractor, ni serían exigibles intereses de demora cuando se apruebe la liquidación definitiva[48].

Otra posición doctrinal, que compartimos, mantiene el criterio opuesto y considera viable el establecimiento del régimen de autoliquidación en esta fase de gestión del tributo[49].

En nuestra opinión, dado que el art. 103.4 del TRLRHL permite, sin ninguna limitación, exigir este impuesto en régimen de autoliquidación consideramos ajustadas a derecho aquellas ordenanzas fiscales que han establecido el régimen de autoliquidación una vez finalizada la obra.

- En primer lugar su establecimiento no es contrario al art. 8 h) de la LGT, en la medida que encuentra cobertura legal en el citado art. 103.4. del TRLRHL. En este punto, el papel de la ordenanza fiscal se limita a regular su aspecto temporal, es decir, concretar cuándo debe presentar el sujeto pasivo la correspondiente autoliquidación.

- En segundo lugar en ningún caso el establecimiento del régimen de autoliquidación resulta incompatible con la comprobación administrativa del coste real y efectivo prevista en el citado precepto[50].

- En tercer lugar el art. 103.1 del TRLRHL establece dos obligaciones tributarias distintas que tienen sus propios parámetros de cuantificación: la primera, para practicar la denominada liquidación provisional a cuenta, que en realidad constituye un ingreso a cuenta, en función del presupuesto visado o cuando la ordenanza fiscal así lo prevea en función de índices y módulos; la segunda, una vez finalizada la construcción, instalación y obra, para aprobar la liquidación conforme al coste real y efectivo de la obra realizada. Una interpretación concordada del apartado primero con el apartado cuarto implica lógicamente que la autoliquidación pueda establecerse para cualquiera de las obligaciones tributarias previstas en el art.103 del TRLRHL.

---

[48] Por todos, MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2010), pp. 658-662.

[49] Admiten esta posibilidad, ORÓN MORATAL, G. (1993) pp. 1256-1260; LOZANO SERRANO, C. (2000) Jurisprudencia Tributaria Aranzadi; JABALERA RODRÍGUEZ A. (2005) p.202; PÀGES I GALTÉS, J. (2006) pp. 688-689; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2007) p. 18; VARONA ALABERN, J.E. (2008) p. 38, LÓPEZ LÓPEZ, H. (2009) pp. 15-19, y ALONSO GIL, M. (2012), pp. 427-435.

[50] Consideramos acertado el comentario crítico a la STSJ de Cataluña de 12 de julio de 2000, ECLI:ES:TSJCAT:2000:9502, de LOZANO SERRANO, C. (2000) que negó la posibilidad de establecer el régimen de autoliquidación en esta fase de aplicación del tributo, razonando que es obvio que la competencia para la liquidación definitiva es exclusiva de la Administración, pero ello no significa que en la fase de cuantificación tras la realización de la obra no pueda practicarse autoliquidación por el sujeto, a la vista del coste real y efectivo asumido. También, VARONA ALABERN, J.E. (2008), p.38, entiende que admitir el régimen de autoliquidación al finalizar la obra inmobiliaria no constituye obstáculo alguno para que la Administración desarrolle la labor comprobadora correspondiente, especialmente necesaria en las obras mayores, en las que con mayor frecuencia se producirán diferencias entre el coste efectivo final y el originariamente presupuestado.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La controversia se reproduce en el ámbito jurisdiccional. Por ejemplo, los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía y Cataluña rechazan la autoliquidación en esta fase liquidatoria, argumentando que la fijación de la base imponible al finalizar la construcción es competencia exclusiva de la Administración a través de la pertinente comprobación administrativa[51]. Por el contrario, los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid y Aragón admiten el establecimiento de la autoliquidación en esta fase de gestión del tributo[52].

La imposibilidad de establecer la autoliquidación en el momento de la finalización de las obras también se ha defendido con apoyo en dos sentencias del Tribunal Supremo[53].

En la primera la *ratio decidendi* de la sentencia venía constituida por la fundamentación jurídica para declarar que no existía infracción tributaria grave por no haber presentado la autoliquidación en la fase de liquidación provisional a cuenta, argumentando que presentado ante el Ayuntamiento el proyecto de las obras y el presupuesto de las mismas, y liquidada y pagada la correspondiente

---

[51] Vid. La sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de julio de 2000 (ECLI:ES:TSJCAT:2000:9502) y la sentencia del TSJ de Andalucía 12 de Mayo de 1997.

[52] Vid. Las SSTSJ de Madrid de 17 de marzo de 1997, 24 de mayo de 2002, ECLI:ES:TSJM:2002:7117, 30 de diciembre de 2009,ECLI:ES:TSJM:2009:16997, y 1 de febrero de 2018, ECLI:ES:TSJM:2018:1804. También la sentencia del TSJ de Aragón de 21 de septiembre de 2005, ECLI:ES:TSJAR:2005:2877 que señala que: *"(...) en primer lugar, que desde el punto de vista de la Administración y de los intereses generales que le compete tutelar, la liquidación inicial prevista en el art. 104 de la ley citada se basa exclusivamente en un presupuesto de ejecución de la obra, es decir, sobre una previsión de un hecho concreto que no es común a otros impuestos, de manera que no es irrazonable solicitar del administrativo que signifique en un momento ulterior del procedimiento si las obras ejecutadas se han llevado a cabo o no con arreglo al presupuesto previsto o han implicado un corte distinto. En segundo lugar, desde la perspectiva del sujeto pasivo del impuesto, que debe presentar la autoliquidación final una vez finalizada la obra, debe tenerse en cuenta que son diversas las obligaciones formales que deben ser cumplidas a partir de este hecho ante la propia Corporación Local, por lo que no es estimable que implique una carga excesiva la presentación de un documento significando el coste real y efectivo al que ha ascendido la obra realizada, estableciendo la eventual diferencia respecto del coste inicialmente previsto y aplicando el tipo previsto y aplicando el tipo impositivo correspondiente. No cabe olvidar que, de no aceptarse la modalidad de gestión que se discute, habría de acudirse a un procedimiento de comprobación cada vez que se presentare un certificado final de obra, derivando en que la Administración requiere al interesado para que aportara el dato del coste real y efectivo final de la obra ejecutada. La evitación de este segundo modo de actuar, en orden a la eficacia de la gestión, resulta procedente introducir una norma general como la discutida, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación que el citado art. 104 previene".*

[53] Cfr. CALVO SALES, T. (2007), pp. 444-446 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2010) p. 646, con apoyo en la STS de 4 de marzo de 2003, ECLI:ES:TS:2003:1477, y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2015), p. 18, en relación con la STS de 12 de marzo de 2015 ECLI:ES:TS:2015:1105, considera que aunque la sentencia no aborda directamente esta cuestión, realiza una interpretación del art. 103 del TRLRHL que resulta totalmente incompatible con el establecimiento en la ordenanza fiscal de un deber de autoliquidar el impuesto por el sujeto pasivo.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Tasa por la licencia de obras, la falta de presentación de la declaración-autoliquidación a efectos del ICIO no constituía infracción tributaria grave, dado que el Ayuntamiento tenía todos los datos para practicar una liquidación provisional abreviada, de conformidad con el artículo 123 de la derogada LGT de 1963, en su redacción dada por la a Ley 25/1995. Por ello, entendemos que las referencias realizadas en la citada sentencia a la fase de la liquidación definitiva constituyen afirmaciones *obiter dicta,* sin trascendencia en el sentido del fallo, y que no constituyen jurisprudencia en los términos del art. 1.6 del Código Civil[54].

En la segunda sentencia el Tribunal Supremo desestimó el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ferrol en el que solicitaba se fijara la siguiente doctrina legal: *"La emisión por los Ayuntamientos de la liquidación denominada definitiva por el párrafo final del art.103.1 del RDL 2/2004 , por la que se determina la cuota del impuesto, no impide la procedencia y viabilidad de la posterior práctica de actuaciones inspectoras de conformidad con el procedimiento de los artículos 145 y siguientes de la Ley General Tributaria, en las que puede practicarse una o varias liquidaciones, la última de las cuales será la verdaderamente definitiva"*[55]. El Tribunal Supremo resuelve en un supuesto en el que el órgano de gestión había realizado una previa liquidación definitiva que *"la*

[54] Vid. La STS de 4 de marzo de 2003, ECLI:ES:TS:2003:1477. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de 30 de diciembre de 2009, ECLI:ES:TSJM:2009:16997 rechaza la alegación de la ilegalidad del deber de autoliquidar en el momento de terminación de las obras, y considera que no resulta aplicable la argumentación recogida en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2003, ECLI:ES:TS:2003:1477,con base al siguiente razonamiento:

"CUARTO.- Entiende la constructora apelante que el deber de autoliquidar el ICIO debe ceñirse a la liquidación provisional que coincide con el devengo del impuesto al iniciar las obras, pero no a la liquidación definitiva, la cual corresponde exclusivamente a la Administración. El art. 22.2 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid, en cuanto establece el deber de autoliquidación tras la conclusión de las obras, es contrario a lo dispuesto en el derogado art. 104 LHL y en el actual art. 103 del texto refundido de la Ley. La recurrente extrae de esta consideración la improcedencia de ser sancionada por omitir la autoliquidación definitiva. El Tribunal no advierte, sin embargo, que existan tales restricciones al deber de autoliquidar. El art. 103 del texto refundido LHL, tras regular ambas liquidaciones provisional y definitiva, establece en el número 4: «Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación». Así lo establecía también el art. 104.3 de la ley derogada. Nada obsta, por tanto, a que el Ayuntamiento de Madrid exija la autoliquidación en el momento del devengo y en el momento de la finalización de las obras, sin perjuicio de la función de comprobación que, obviamente, es netamente administrativa. La STS de 4-3-2003 que invoca la apelante examina el supuesto contrario, es decir, la alegación del recurrente en casación de que la autoliquidación sólo es exigible en el momento de concluir las obras y no en el momento inicial. El Tribunal Supremo rechaza esta posibilidad, y al analizar las dos etapas en que se desenvuelve la liquidación del ICIO recalca que la actividad de comprobación compete única y exclusivamente a la Administración. En tal contexto debe interpretarse la expresión de que la liquidación definitiva se ha de practicar «sólo» por el Ayuntamiento. En todo caso, la resolución sancionadora cita oportunamente el criterio de esta Sala en la Sentencia, Sección 4ª, 519/2002, de 24-5, favorable a la legalidad de exigir la autoliquidación definitiva".

[55]Vid. La STS de 12 de marzo de 2015, ECLI:ES:TS:2015:1105.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". En nuestra opinión esta afirmación no impide el establecimiento del régimen de autoliquidación en esta fase de aplicación del tributo, pues como ya hemos puesto de manifiesto, en ningún caso su establecimiento resulta incompatible con la comprobación administrativa del coste real y efectivo, y la aprobación de la correspondiente liquidación definitiva.

De acuerdo con lo expuesto, es evidente que la redacción vigente del art. 103 apartados 1 y 4 del TRLRHL no resuelve satisfactoriamente esta cuestión, en la medida que sugiere dos interpretaciones contrapuestas, y presenta un notorio interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que debería ser resuelto por el Tribunal Supremo ante la disparidad de criterios que mantienen los órganos jurisdiccionales (art. 88.2 a) LJCA) y afectar a un gran número de situaciones (art. 88.2 c) de la LJCA). Por ello, sería necesaria una modificación normativa que plasme expresamente la posibilidad de establecer el régimen de autoliquidación en cualquiera de las fases de aplicación del tributo. Dicha modificación no innovaría el ordenamiento tributario en la medida que el art. 103.4 del TRLRHL ya contempla el régimen de autoliquidación sin limitación, pero dotaría de certeza y seguridad jurídica a esta cuestión.

10.2.2 La finalización de la construcción, instalación u obra

§25. Resulta esencial determinar cuándo se considera finalizada la construcción, instalación u obra, dado que a este momento se anudan importantes consecuencias, por ejemplo, el computo del plazo de prescripción del derecho a practicar la oportuna liquidación definitiva[56].

El Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales no ha concretado cuándo se entiende finalizada la construcción, instalación u obra, por lo que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, que ponga de manifiesto que la construcción, instalación u obra está en condiciones de ser entregada por cumplir todas las condiciones exigidas para su realización.

[56] Así lo ha entendido la mayor parte de la doctrina al considerar que para la liquidación definitiva el plazo de prescripción se inicia desde que finaliza la construcción, instalación u obra y no desde la fecha del devengo, JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2005), p. 243; POVEDA BLANCO, F. (2005), pp. 776-777; CALVO SALES, T. (2007), pp. 372-376, VARONA ALABERN, J.E. (2008), p. 36 y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2007), pp. 11-29.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Algunas ordenanzas fiscales han fijado la fecha de finalización de la obra con apoyo en la normativa urbanística. Por ejemplo, el art. 22.4 de la Ordenanza fiscal del ICIO del Ayuntamiento de Madrid específica que: *"4. (...) la fecha de finalización de las construcciones, instalaciones y obras será la que se determine por cualquier medio de prueba admisible en derecho y, en particular, la que resulte según el artículo 196 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid y concordantes de la Ordenanza municipal de tramitación de licencias urbanísticas".* La normativa de disciplina urbanística establece que se tomará como fecha de terminación de las obras la que resulte de cualquier comprobación de esta situación por parte de la Administración municipal o el momento a partir del cual las obras estén dispuestas para servir al fin o al uso previsto, sin necesidad de ninguna actuación material posterior[57]. La fecha de finalización de la construcción, instalación u obra se acreditara por lo general conforme a la fecha que se incorpore en el certificado final de obra. Aunque esta cuestión debe ser valorada conforme con los principios generales que presiden en nuestro ordenamiento jurídico la materia probatoria.

La Circular 03.04/18/P, de 6 de febrero, sobre grabación de datos catastrales en los expedientes de incorporación de bienes inmuebles o de alteración de sus características en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aunque referida a otro tributo local, puede servir de guía para identificar esta fecha al recoger que *"la fecha de terminación de las obras será, por orden de prelación: 1º. La fecha de finalización de las obras que se establezca en el certificado final de obra y, en su defecto, la fecha del certificado. 2º. La que se deduzca de la escritura de obra nueva terminada. 3º. La certificada o informada por el técnico municipal. 4º. La certificada o informada por técnico cualificado. 5º. La establecida en cualquier otro documento que justifique la finalización de la obra (ortofotografía u otro documento gráfico, informe técnico de datos de campo, licencia de 1ª ocupación, cédula de habitabilidad, declaración firmada por el interesado…).*

[57] El art. 32 del RD 2187/1978, de 23 de junio, por el que se establece el Reglamento de disciplina urbanística dispone que: *"1. A los efectos del presente Reglamento, se considera que unas obras amparadas por licencia están totalmente terminadas: a) Cuando sean de nueva planta, a partir de la fecha de expedición del certificado final de obras, suscrito por el facultativo o facultativos competentes, y a falta de este documento, desde la fecha de notificación de la licencia de ocupación o de la cédula de habitabilidad. b) En los demás casos, a partir de la fecha de expedición del certificado final de obras en las condiciones del apartado anterior o, a falta de éste, desde que el titular de la licencia comunique al Ayuntamiento la finalización de las obras. 2. En defecto de los citados documentos, se tomará a todos los efectos como fecha de terminación la que resulte de cualquier comprobación de esta situación por parte de la Administración municipal".* El art. 196 de la Ley 9/2001, de 17 de julio del suelo de la Comunidad Autónoma de Madrid recoge que: "*A los efectos de la presente Ley se presume que unas obras realizadas sin título habilitante están totalmente terminadas a partir del momento en que estén dispuestas para servir al fin o el uso previstos, sin necesidad de ninguna actuación material posterior".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Para la Dirección General de Tributos el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva solo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior, o que deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas[58].

Como hemos expuesto, determinar la fecha de finalización de obra es presupuesto necesaria para computar el plazo de prescripción del derecho a practicar la oportuna liquidación definitiva. El Tribunal Supremo ha fijado como como doctrina legal que "*el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas"*[59].

Esta sentencia no concretó el *dies a quo* para iniciar el cómputo de este plazo, por lo que su doctrina debe ser completada con una jurisprudencia posterior que ha interpretado que *"la mera finalización de la construcción, instalación u obra, automáticamente determina que el día en el que ello se produzca se inicie el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo para practicar la liquidación definitiva"*[60].

En esta última sentencia, el Tribunal Supremo parte del paralelismo entre lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del art. 103 del TRLRHL, en relación con la liquidación provisional a cuenta, que prevé que se girará cuando se inicie la construcción, instalación u obra, y el último párrafo del citado apartado 1 del art. 103 del TRLRHL, en relación con la liquidación definitiva, que dispone que se practicará una vez finalizada la construcción, instalación y obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo. Así, al igual que en la fase de liquidación provisional a cuenta lo relevante es el inicio de la obra, independiente de cuándo llegue a conocimiento del Ayuntamiento, el Tribunal Supremo entiende que lo mismo sucede con respecto a la liquidación definitiva en la que el legislador se ha fijado exclusivamente en la finalización

[58] Vid. Consulta general de la Subdirección General de Tributos Locales 016-12 de 12 de diciembre.

[59] Vid. La STS de 14 de septiembre de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:5282).

[60] Vid. La STS de 22 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2024.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

de la obra, por lo que resuelve que la mera finalización de la construcción, instalación y obra determina automáticamente que el día en que ello se produzca se inicie el computo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada para practicar la liquidación definitiva.

El auto que admitió a trámite este último recurso de casación identificó como normas jurídicas que, en principio, debían ser objeto de interpretación el art. 103 del TRLRHL y los arts. 66 a) y 67.1 de la LGT. El Tribunal Supremo ha interpretado en la citada sentencia el art. 103.1 del TRLRHL y no ha valorado el art. 67.1 de la LGT, que dispone que dicho plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, y tampoco que conforme al apartado cuarto del citado art. 103 del TRLRHL los ayuntamientos pueden exigir este impuesto en régimen de autoliquidación que, en nuestro criterio, puede exigirse tanto en la fase de liquidación provisional a cuenta como en la fase de liquidación definitiva.

Por ello, la afirmación referida a que la mera finalización de la construcción, instalación u obra, automáticamente, determina que el día en que ello se produzca se inicie el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación definitiva resultará aplicable cuando las ordenanzas fiscales no hayan previsto el régimen de autoliquidación en esta fase de aplicación del impuesto. Ahora bien, si han establecido el régimen de autoliquidación una vez finalizada la construcción, instalación u obra, el plazo de prescripción debe comenzar a contarse desde el día siguiente en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación, y ello por la aplicación concordada de los arts. 103.1 y 4 del TRLRHL y los arts. 66 y 67.1 de la LGT[61].

10.2.3. La comprobación administrativa una vez finalizada la construcción, instalación u obra

§26. El art. 103.1 último párrafo del TRLRHL no concreta el contenido de la comprobación administrativa prevista en esta fase de aplicación del tributo, solo recoge su finalidad, que es llegar a conocer el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Esta omisión constituye el origen de una nueva controversia representada por quienes entienden que la comprobación administrativa recogida en el art. 103.1 del TRLRHL, en cuanto afecta al valor que constituye la base imponible del impuesto, debe realizarse con sujeción a las reglas de la comprobación de valores previstas en la Ley General Tributaria,

[61] Vid. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2007), pp. 11-29, que en un fundamentado estudio sobre la prescripción en el ICIO precisa que es necesario diferenciar si la ordenanza fiscal ha previsto la obligación de declarar o autoliquidar, en cuyo caso el inicio del cómputo se situaría al día siguiente de la finalización del plazo de declaración o autoliquidación, o si el sistema es de gestión de oficio sin obligación de declarar y autoliquidar en cuyo caso en aplicación de la regla de la "*actio nata*" del Código civil el inicio del cómputo se situaría en la terminación de las obras.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

y los que consideran que la comprobación del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra trasciende de la comprobación de valores, y requiere una efectiva comprobación de la documentación obrante en la contabilidad de la obra, las certificaciones de obra, los contratos de ejecución, la declaración de obra nueva, las facturas o cualquier otra documentación que pueda considerarse adecuada al efecto de la determinación del coste real y efectivo de la obra.

Esta polémica también se ha reproducido en el ámbito jurisdiccional, así algunos Tribunales Superiores de Justicia consideran que la comprobación en esta fase de gestión del tributo no es un supuesto en el que la Administración proceda a determinar la base imponible de un impuesto, que es cuando son aplicables los métodos de determinación de la base imponible regulados en los arts. 50 y siguientes de la LGT, sino que constituye un supuesto de comprobación de un valor previamente establecido por el que se procede a modificar la base imponible determinada en la liquidación provisional a través del procedimiento recogido en el art. 57 de la vigente Ley General Tributaria, y concluyen que si para la aprobación de la liquidación definitiva se ha omitido el procedimiento de comprobación de valores se incurre en un defecto determinante de su invalidez[62].

Otros órganos jurisdiccionales mantienen que si el Ayuntamiento para comprobar el coste real y efectivo de la obra no despliega ninguno de los procedimientos de comprobación establecidos en el art. 57.1 de la LGT, sino que comprueba las autoliquidaciones presentadas y la documentación aportada por el contribuyente en el seno del correspondiente procedimiento inspector (documentación contable, facturas, etc.) nos encontraremos ante el método de estimación directa previsto en el art. 51 de la LGT, que además resulta preferente en aplicación del art. 50.3 de la citada Ley[63].

---

[62] Vid. Entre otras, la sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de junio de 2008, ECLI:ES:TSJCAT:2008:8687, las sentencias del TSJ de Valencia de 25 de marzo de 2008, ECLI:ES:TSJCV:2008:1306, 17 de mayo de 2011, ECLI:ES:TSJCV:2011:4489, y de 4 de julio de 2012, ECLI:ES:TSJCV:2012:4450.

[63] Vid. STSJ de Madrid de 14 de abril de 2011–FJ 6-, ECLI:ES:TSJM:2011:9363, que sobre esta cuestión señala que "*Debe corroborarse igualmente la decisión del Juez acerca de los medios y procedimientos de comprobación de valores del art. 57 LGT . En este caso, el procedimiento en que se realizó la determinación de la base imponible fue el de inspección, y se verificó con arreglo a la documentación relativa a la ejecución de las obras, con que ya se contaba gracias a las autoliquidaciones, unida a la que se aportó por la contribuyente a requerimiento de los inspectores. El sustento de la liquidación en estos documentos constituye el método de estimación directa de determinación de la base imponible del art. 51 LGT , método preferente según el art. 50.3 , y que prevé el art. 12 de las Ordenanzas municipales. El procedimiento de comprobación de valores figura regulado en los arts. 134 y 135 LGT y está previsto para constatar el valor real de rentas, productos, bienes y otros elementos cuantitativos de la obligación tributaria. Puede constituir un procedimiento autónomo o incardinarse en el seno de otro de gestión tributaria. Los medios para practicar la comprobación son los previstos en el art. 57.1 LGT . Así pues, no hubo en el supuesto de autos un supuesto material de comprobación de valores, pues no existió ningún bien ni concepto que precisara de valuación económica o tasación. Los valores de las diferentes partidas o elementos de las obras no fueron cuestionados por la Administración, cuya única función consistió en integrar la base*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente tres sentencias relacionadas con esta cuestión:

En primer lugar resolvió:

"Dilucidar si la vinculación a las partidas del presupuesto de obras, que constituye la base imponible en el ICIO, se produce tanto en la liquidación provisional como en la liquidación definitiva, previstas ambas en el artículo 103.1 TRLHL. Esclarecer si la necesidad de una previa comprobación administrativa en el ICIO, prevista en el artículo 103.1 TRLHL, debe extenderse a todos los supuestos en los que se dicte una liquidación definitiva, ya se trate de una alteración de los datos fácticos que figuraron en la liquidación provisional ya se trate de una corrección de los criterios jurídicos que la inspiraron"[64].

En relación con la segunda de las cuestiones planteadas, que es la que aquí interesa, el Tribunal Supremo examinó si la comprobación prevista en el art. 103.1 del TRLRHL debía extenderse a todos los supuestos en los que se aprueba la liquidación definitiva y concluyó lo siguiente:

- Califica la comprobación administrativa prevista en el art. 103.1 del TRLRHL como necesaria para determinar la liquidación definitiva, al señalar que *"es un trámite inexcusable, en cuanto resulta el único medio posible para determinar que la obra proyectada, en su desarrollo o ejecución, se ha ajustado o no al presupuesto presentado, y en qué medida, cualitativa o cuantitativamente, se ha desviado de sus previsiones"*.
- No identifica la comprobación del art. 103.1 del TRLRHL con la comprobación de valores regulada en el art. 57 de la LGT, al recoger expresamente que no puede ser confundida *"la comprobación administrativa como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo, que es a la que se refiere el artículo 103.1 TRLHL, con la comprobación de valores como actividad, método o resultado de una valoración"*.

imponible declarada mediante la adición de otras partidas que resultaban de documentos en poder de la entidad inspeccionada. Estaríamos, en todo caso, en un procedimiento de verificación de datos más que de comprobación de valores, pues resultaba superfluo acudir a este cuando el mero control documental permitió acceder a las bases sobre la que practicar las liquidaciones. En realidad, ninguna consecuencia perjudicial para la recurrente podría derivarse de la omisión del concreto procedimiento de comprobación. El mismo operó sobre los documentos por ella misma suministrados a la inspección, la liquidación fue debidamente motivada y en todos los casos fue respetado el trámite de audiencia. La disconformidad con la fijación de la base imponible en tales condiciones no hubiera impedido justificarse mediante la oportuna actividad pericial, aunque la utilización de este medio no partiera de la Administración tributaria".

[64] Vid. La STS de 13 de diciembre de 2018, ECLI:ES:TS:2018:4303.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Posteriormente, el Tribunal Supremo ha resuelto, nuevamente dos cuestiones relacionadas con la comprobación:

"Primera. Determinar si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que permita al sujeto pasivo promover una tasación pericial contradictoria para confirmar o corregir la valoración resultante, conforme a los artículos 57.2 y 135 de dicha ley.

Segunda. Si la respuesta a esta primera cuestión fuera positiva, esclarecer si el informe realizado por un funcionario municipal con la titulación de arquitecto consistente en multiplicar el número de unidades de material y trabajo que el sujeto pasivo declaró como necesarias para la construcción, instalación y obra por los precios publicados oficialmente por el colegio oficial de arquitectos, en vez de por los precios que les dio el sujeto pasivo, constituye o no un dictamen de peritos de la Administración del artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria"[65].

En esta sentencia el Tribunal Supremo no corrige la doctrina anterior pero la matiza sobre la base de los diferentes elementos de hecho objeto de enjuiciamiento conforme con el siguiente razonamiento: "*Es cierto que en nuestra reciente sentencia de 13 de diciembre de 2018 (recurso de casación núm. 3185/2017), referida también a este impuesto, distinguimos entre "comprobación administrativa de verificación" y "comprobación de valores". Afirmamos, en efecto, que:<(...). Tampoco parece necesaria referencia alguna al artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria como norma de necesario esclarecimiento para la decisión de este asunto. De hecho, más parece un error por inadvertencia motivado posiblemente por los términos del escrito de preparación, pues el precepto en cuestión se refiere a la comprobación de valores de elementos determinantes de la obligación tributaria y a los medios legalmente previstos para llevarla a cabo, lo que no guarda relación directa con los hechos y circunstancias del asunto debatido, sin que, por lo demás, pueda ser confundida la comprobación administrativa como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo, que es a la que se refiere el artículo 103.1 TRLHL, con la comprobación de valores como actividad, método o resultado de una valoración> . Pero de esa afirmación no se infiere en absoluto que "el coste real y efectivo de la obra" no pueda ser objeto de una verdadera "comprobación de valores", aunque la propia sentencia parezca distinguir entre facultades de "verificar la realidad" y facultades "de valoración" en sentido estricto. (...) En el actual asunto, el ayuntamiento de*

[65] Vid. La STS de 3 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1661.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Santander no se aparta, como ocurría en el proceso en el que se dictó aquella sentencia, de las partidas iniciales, ni incorpora otras distintas. Lo que hace es incrementar el coste real de la obra al considerar el técnico municipal que los precios consignados por el contribuyente en su presupuesto son inferiores a aquellos que resultan de los módulos aprobados por el Colegio de Arquitectos, considerando -por tanto- que el coste de la obra debe ajustarse a esos precios y no a los establecidos por el interesado".

En este último caso la liquidación definitiva no se determinó sobre la base de la comprobación de las cuentas, balances y facturas de la obra realmente ejecutada, sino a través del informe emitido por el arquitecto técnico municipal, que utilizó los precios publicados oficialmente por el colegio oficial de arquitectos, así como las facturas emitidas en otras licencias de obras por suministradores independientes.

Por último, el Tribunal Supremo se ha planteado nuevamente esta cuestión para:

"[...] Determinar si la comprobación por la Administración tributaria de la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo del ICIO, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, efectuada al amparo del artículo 103.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, constituye o no una comprobación de valores del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o si nos encontramos ante un supuesto en el que la Administración procede directamente a determinar la base imponible del impuesto, siendo aplicable el método del artículo 51 de dicha Ley".

En su razonamiento parte nuevamente de la fundamentación jurídica de la STS de 13 de diciembre de 2018 y distingue entre la comprobación administrativa del art. 103.1 del TRLRHL, que define como una actividad de verificación necesaria para determinar la certeza de la liquidación definitiva, y la comprobación de valores prevista en el art. 57 de la LGT, que constituye un método o resultado de una valoración. Con base a esta distinción avala que la Administración tributaria municipal hubiera determinado la base imponible aplicando el método de estimación directa previsto en el art. 51 de la LGT, previa comprobación administrativa, que consistió en requerir al recurrente la entrega de determinada documentación, en particular la certificación de obra que sirvió de base para la emisión de la factura y acta de recepción y entrega de la obra, y entiende que en este caso el Ayuntamiento no estaba obligada a acudir a los medios de comprobación previstos en el art. 57 de la LGT, fijando la siguiente doctrina: *"la Administración puede comprobar el coste real y efectivo de las obras acudiendo a los medios de comprobación previstos en el actual artículo 57 de la LGT, pero no está obligada a ello en supuestos, como el presente, en que la comprobación previa a la determinación de la base imponible del impuesto ha consistido en la documentación aportada por la recurrente a requerimiento de la Administración"*[66].

[66] Vid. La STS de 18 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1923.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En nuestra opinión, la comprobación del art. 103.1 del TRHRL se identifica con la prevista en el art. 115.1 de la LGT y no con la comprobación de valores recogida en el art. 57 de la LGT, que por excepción será aplicable cuando la Administración tributaria local en el seno del correspondiente procedimiento de comprobación haya procedido a valorar la base imponible a través de algunos de los medios previstos en el apartado primero del citado art. 57 de la LGT, en cuyo caso el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para confirmar o corregir dicha valoración, en aplicación de lo dispuesto en los arts. 57.2, 134.3 párrafo 3º y 135.1 de la Ley General Tributaria.

10.2.4 La aprobación de la liquidación definitiva

§27.En el ámbito del ICIO alguna posición doctrinal encuentra en los arts. 103.1 del TRLRHL y el art. 101.3 letra b) de la LGT apoyo para defender la naturaleza definitiva de todas las liquidaciones del ICIO aprobadas por la Administración, tras la comprobación administrativa, una vez finalizadas las obras[67]. Por el contrario, otras opiniones mantienen que no resulta posible una interpretación literal de los artículos 101.3 de la LGT y 103.1 del TRLRHL[68].

El Tribunal Supremo desestimó el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ferrol en el que solicitaba se fijara la siguiente doctrina legal: *"La emisión por los Ayuntamientos de la liquidación denominada definitiva por el párrafo final del art.103.1 del RDL 2/2004 , por la que se determina la cuota del impuesto, no impide la procedencia y viabilidad de la posterior práctica de actuaciones inspectoras de conformidad con el procedimiento de los artículos 145 y siguientes de la Ley General Tributaria, en las que puede practicarse una o varias liquidaciones, la última de las cuales será la verdaderamente definitiva"*. El Tribunal Supremo entendió que *"la intervención de la Inspección en casos como el litigioso* (el órgano de gestión había realizado una previa liquidación definitiva) *sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la practica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión"*[69].

---

[67] Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2010), pp. 654-657. En la misma línea, PÉREZ ROYO, F. (2010), p. 243.

[68] Vid. FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A. (2008), p. 247

[69] Vid. La STS de 12 de marzo de 2015, ECLI:ES:TS:2015:1105.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El carácter definitivo de la liquidación no debería anudarse a un criterio temporal, su realización una vez finalizada la construcción, instalación u obra, sino a un criterio material, la comprobación de todos los elementos de la obligación tributaria.

Por último y por lo que se refiere al objeto de comprobación, el Tribunal Supremo entiende que si la obra realizada es la misma que la presupuestada, su cuantificación también debe realizarse a partir de las partidas presupuestadas[70]. Ahora bien, si la construcción excede de las partidas presupuestadas habrá que estar a los conceptos efectivamente realizados, y ello con independencia de que dichos elementos se contuvieran o no en el presupuesto. Por ello, cabe diferenciar dos situaciones: a) partidas declaradas en el presupuesto pero no incluidas en la liquidación provisional: supuesto en el que no cabe incluir dichas partidas en la liquidación definitiva, b) partidas no declaradas en el presupuesto, y en consecuencia no incluidas en la liquidación provisional y que han sido comprobadas en el procedimiento para aprobar la liquidación definitiva: supuesto en el que cabe incluirlas en la liquidación definitiva[71].

La consecuencia que se extrae de lo anterior es que la Administración tributaria no puede introducir en la liquidación definitiva, partidas o conceptos que, figurando en el presupuesto aportado por el interesado, no se incluyeron, pudiendo haberse hecho en la liquidación provisional[72].

No obstante, el Tribunal Supremo también ha señalado que: "*la vinculación entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva no debe llevarse al extremo de que, si se ha optado por el coste estimado en la liquidación provisional (aplicación de módulos o índices), la comprobación administrativa de la que derivará la liquidación definitiva debe ceñirse a si ese coste estimado es correcto o no lo es, en otras palabras, a si los índices o módulos se han aplicado en los términos previstos en la Ordenanza. Ello sería tanto como dar carta de naturaleza en la liquidación definitiva a un sistema que no está previsto para ella. Admitir esa limitación de la comprobación administrativa supondría un alejamiento injustificado, en su caso, de la verdadera y única base imponible, la que está representada por el coste real y efectivo, que no el coste presupuestado ni tampoco el coste estimado. Se estaría renunciando al conocimiento exacto de la base imponible y, por tanto, se estaría gravando por una capacidad económica diferente de la legalmente*

[70] Vid. La STS de 13 de diciembre de 2018, ECLI:ES:TS:2018:4303.

[71] Vid. ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2019), Forum Fiscal Número 254.

[72] Vid. La STJ de Madrid de 15 de febrero de 2019, ECLI:ES:TSJM:2019:9546, que aplica la doctrina recogida en la STS de 13 de diciembre de 2018 , ECLI:ES:TS:2018:4303. .

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

prevista"[73]. En esta última sentencia, el Tribunal Supremo concluye que en el caso de la liquidación definitiva no importa tanto el punto de partida como el punto de llegada, que no es otro que determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

El corolario de todo lo anterior es que en la liquidación definitiva no se valora lo que se proyecta sino lo que se ejecuta.

[73] Vid. La STS de 25 de febrero de 2021, ECLI:ES:TS:2021:827.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

BIBLIOGRAFIA:

AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. (2010): *Estudio de las infracciones tributarias previstas en los arts. 191 y 192 de la Ley General Tributaria,* en Crónica Tributaria, nº 123, IEF.

ALONSO GIL, M. (2010): *Los procedimientos de comprobación en los tributos locales (Cap. IV Especialidades en la inspección del ICIO, IIVTNU, IVTM e Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamientos de caza y pesca).* La Ley. Grupo Wolters Kluwer. El Consultor de los Ayuntamientos.

- (2021): *La comprobación de la liquidación definitiva del ICIO,* en Tributos Locales Nº 148. Editorial Regresa.

ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B. (2005): *Infracciones y sanciones tributarias,* en Ed. Lex Nova, Valladolid.

ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2010): *Las repercusiones tributarias de la Directiva de Servicio en el ámbito local,* en Cuadernos de Derecho Local, nº. 23, junio, Fundación Democracia y Gobierno Local.

BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (2005): *Comentarios a los arts. 100 a 103 del TRLRHL,* en Comentarios a la Ley de Haciendas Locales (Coord. Domínguez Zaballos, M.), Madrid, Civitas, Thomson.

CALVO SALES, T. (2007): *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. La mayoría de edad del ICIO.* El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, LA LEY, Madrid.

CAYON GALIARDO, A. (2003): *La potestad administrativa sancionadora en el orden tributario,* en Revista Técnica Tributaria, nº 65, AEDAF.

DELGADO MERCÉ A. y ALONSO GIL, M. (2009): *La base imponible del ICIO: aspectos polémicos en torno a la maquinaria e instalaciones y a las bajas de adjudicación,* en Revista Tributos Locales Número 86. Editorial REGRESA.

FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A. (2008): *Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras,* en Derecho Tributario Local, Ed. Atelier.

FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2020a): *La liquidación definitiva del ICIO. Especial atención a los casos en que la liquidación provisional siguió el método de estimación objetiva y al empleo de bases de datos de Colegios Profesionales,* en Revista Tributos Locales Nº. 144. Editorial REGRESA.

-(2020b): *El derecho a tasación pericial contradictoria cuando la Administración valora la base imponible del ICIO atendiendo a los precios medios de los colegios profesionales,* en Revista mensual nº 452 (noviembre) Contabilidad y Tributación. CEF.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

GALÁN RUIZ, J. (2008): *La determinación de la base imponible en el ICIO*: especial referencia *a la competencia para la práctica de la liquidación definitiva y a la determinación de la base imponible por el sistema de módulos,* en Tributos Locales, nº 78, Ed. Regresa, Madrid.

GOTA LOSADA, A. (2000): *Derecho tributario local,* en Tributos estatales, autonómicos y locales, Manuales de Formación Continuada 8, CGPJ.

JABALERA RODRÍGUEZ A. (2005): *La gestión impositiva municipal,* Marcial Pons, Madrid.

LÓPEZ LÓPEZ, H. (2009): *Obligación de autoliquidación del ICIO y derivación de responsabilidad sancionadora por su incumplimiento,* en Tributos Locales nº 87, marzo, Ed. Regresa.

MARÍN BARNUEVO-FABO, D. (2010): *El Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras (Cap. IV) en* Tributos Locales (Coord. MARÍN-BARNUEVO FABO), 2ª ed., Thomson-Civitas.

- (2015): *La limitación de las potestades de liquidación de la Administración: la naturaleza de la liquidación del ICIO,* en Revista Tributos Locales n.122. Septiembre-Octubre.
- (2019): *El Tribunal Supremo considera que la liquidación definitiva del ICIO está vinculada al contenido de la liquidación provisional",* en http://www.idluam.org/blog.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2019): *La comprobación y las liquidaciones definitivas en el ICIO,* en Forum Fiscal Número 254.

ORÓN MORATAL, G. (1993): *El ingreso anticipado en las ordenanzas fiscales del ICIO: entre la reserva de ley y la autonomía municipal,* Jurisprudencia Tributaria, Tomo I.

PÀGES I GALTÉS, J. (2006): *Tratado de Ordenanzas Fiscales. Derecho local,* Marcial Pons, Madrid.

PÉREZ ROYO, F. (2010): *Derecho Financiero y Tributario,* Parte General, 2ª Thomson Reuters, Civitas, Pamplona, Navarra.

PESCADOR SÁNCHEZ, M.Á. (2017): *Sobre la inclusión del coste de adquisición de la maquinaria industrial en la base imponible del ICIO,* en Revista Tributos Locales Nº 132. Editorial REGRESA.

PITA GRANDAL, A.M. (1993): *Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección,* en Cap.III en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid.

POVEDA BLANCO, F. (2005): *Manual de Fiscalidad Local,* Madrid. IEF.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

RANCAÑO MARTÍN, M.A: (2009): *Aspectos controvertidos relativos a la aplicación del ICIO,* en Revista de Tributos locales, nº 91, Ed. Regresa.

RUIZ GARIJO, M. (2020): *Controversias inconclusas del ICIO a partir de los Recursos de Casación admitidos por el Tribunal Supremo,* en Tributos Locales N.-145. Abril-Mayo. Editorial REGRESA.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2007): *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la prescripción,* en Tributos Locales, nº 70, Ed. Regresa.

SANTANDRÉU MORENO, J.A. (2005): *Reflexiones sobre el impuesto sobre construcciones,* en Serie Claves de Gobierno Local 4. Fundación Democracia y Gobierno Local.

VALDIVIESO FONTÁN, M.J. (2000): *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras,* Comares, Granada.

VARONA ALABERN, J.E. (2008): *Revisión crítica y análisis jurisprudencial del ICIO,* en Tributos Locales N.-77.Febrero. Editorial REGRESA.

VERDESOTO GÓMEZ, M. (2020): *Comentario general de jurisprudencia. XVII Impuestos locales,* en Revista Española de Derecho Financiero Nº.- 170, Julio-Septiembre de 2020. Civitas. Thomson Reuters.

VVAA Informe sobre "*La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro"* (Cord.) SUÁREZ PANDIELLO, J. (2008).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.