



**Neus Teixidor**

Abogada fiscalista de Grupo 63

Sea como fuere y al hilo del cálculo de la base imponible del ICIO, es reseñable indicar que los conceptos de “construcción, instalación y obra” son, sin lugar a dudas, poco precisos

# Tributación local: complejidad en el cálculo del ICIO

**E**l Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se erige como un tributo municipal - de carácter potestativo, toda vez que no todos los ayuntamientos lo exigen; solo lo hacen aquellos que tienen aprobada la ordenanza

correspondiente- cuya materialización toma la forma de un gravamen que afecta a la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija a) la obtención de licencia de obras o urbanística o b) la presentación de declaración responsable o comunicación previa. No obstante, dicho impuesto resulta exigible con independencia de que se haya obtenido o no la licencia correspondiente.

El devengo del impuesto se produce al comienzo de la construcción, instalación u obra que lo motive, aunque no se haya obtenido la licencia correspondiente. En este momento, el consistorio competente emite la liquidación provisional que corresponda, con la excepción de que, a través de una ordenanza fiscal, se prevea el régimen de autoliquidación. En este último caso, será el sujeto pasivo el que deberá presentar la misma. Añadir asimismo que al declararse el impuesto antes de la finalización de la construcción, instalación u obra, la liquidación que se emite recibe en todos los casos la consideración de provisional, por lo que, una vez concluida, se genera la liquidación definitiva.

La base imponible de la liquidación provisional puede calcularse de diversas formas. Suele ser bastante común que se determine tomando en consideración los datos contenidos en el proyecto o presupuesto presentado por los interesados a efectos de solicitar la licencia correspondiente. Sin embargo, la ordenanza fiscal puede prever su cuantificación a partir de los índices o módulos establecidos en la misma.

Y un apunte a tenor de quién debe hacerse cargo del pago del ICIO, pues la ley establece una diferencia entre dos tipos de sujetos pasivos. Por un lado, son contribuyentes los propietarios de la construcción, instalación u obra; pero, en segundo lugar, se considerarán sustitutos del contribuyente quienes ejecuten la construcción, instalación u obra o quienes soliciten las licencias o, en su caso, presenten las declaraciones responsables o comunicaciones previas.

Sea como fuere y al hilo del cálculo de la base imponible del ICIO, es reseñable indicar que los conceptos de “construcción, instalación y obra” son, sin lugar a dudas, poco precisos. Y es en este contexto que resulta muy habitual que surjan dudas justificadas a la hora de incluir o no incluir determinados elementos en la base imponible del impuesto. A este respecto, debemos considerar que la determinación de la cuota del ICIO parte del coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra al que se le aplica el tipo de

gravamen aprobado por el ayuntamiento correspondiente -y que no puede ser superior al 4 por ciento-. Llegados a este punto no está de más plantearse: ¿qué debemos entender por “coste real y efectivo”? Pues bien, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dispone que se trata del coste de ejecución de la obra, lo que, en su caso, sigue siendo un concepto bastante amplio y, a su vez, ambiguo. La incertidumbre motivada por tan poca concreción justifica sobremanera que ya sean numerosas las resoluciones y sentencias que matizan el alcance de este concepto.

Hay que tener en cuenta además que no se incluyen como coste real y efectivo el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ni los demás tributos relacionados con la construcción, instalación u obra. Y que tampoco se computan los honorarios profesionales ni el coste de informes de seguridad laboral o medioambientales, ni se tiene en cuenta el beneficio empresarial del contratista.

Pero ¿se toman en consideración todo tipo de construcciones, instalaciones y obras? Lo cierto es que, como hemos apuntado, “construcción, instalación y obras” son conceptos muy amplios, por lo que, interpretados de un modo estricto, incluirían todo tipo de maquinaria y mobiliario. En este sentido, el Tribunal Supremo ha matizado que, como regla general, se computan los elementos inseparables de la instalación, construcción u obra que figuren en el proyecto correspondiente y que, además, carezcan de singularidad propia. En otras palabras, se trata de todos aquellos elementos que sólo pueden usarse dentro de la construcción, instalación u obra, a la que se hallan unidos de forma permanente.

Así, a título de ejemplo, los tribunales han determinado que no se incluye como “coste real y efectivo” el coste de electrodomésticos móviles, mobiliario, material de oficina y elementos decorativos, entre otros, si bien, en ocasiones, se computa el coste de su instalación. Por otro lado, en construcciones y obras, el “coste real y efectivo” incluye también el propio de los trabajos de preparación del terreno, como bien pueden ser los movimientos de tierras.

Teniendo en cuenta el conjunto de las circunstancias aquí planteadas, es evidente que puede resultar de una cierta complejidad desentrañar cuáles son los elementos que deben incluirse dentro del “coste real y efectivo” de la construcción, instalación u obra, toda vez que intervienen numerosos factores a considerar.

Pero si con todo ello no hubiera suficiente, todavía hay otro factor suplementario que debemos poner sobre la mesa. Lo cierto es que, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, el ayuntamiento competente está plenamente habilitado para iniciar un procedimiento de comprobación con el objeto de practicar la liquidación definitiva. Y dicha liquidación se acostumbra a emitir tomando en consideración el coste real y efectivo, sin que, como han determinado los tribunales, puedan incluirse en esta liquidación partidas que no se incluyeron en la liquidación provisional. En suma, y ante la complejidad del panorama descrito relacionado con el cálculo y devengo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, queda al criterio del obligado tributario arriesgarse a incurrir en un eventual error -con las diversas consecuencias fiscales y legales que de esta circunstancia puedan derivarse-, hacer frente por sí mismo a un posible procedimiento inspector por parte de la administración local u optar, en fin, por la vía del asesoramiento adecuado.

## Neus Teixidor

Abogada fiscalista de Grupo 63

Es evidente que puede resultar de una cierta complejidad desentrañar cuáles son los elementos que deben incluirse dentro del “coste real y efectivo” de la construcción, instalación u obra