

MARÍA TERESA MATA SIERRA

Directora

CARLOS CARBAJO NOGAL

Coordinador

RETOS EN LA FINANCIACIÓN LOCAL

DYKINSON

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407.

Colección Fiscalidad
Director: D. Rafael Calvo Ortega

Acción financiada a cargo del proyecto de investigación de generación del conocimiento 2021:
"La reforma de la financiación local (Especial referencia al IIVTNU y a los desafíos POSTCOVID)"



Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© Copyright by
Los autores
Madrid, 2024

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1070-767-2
Depósito Legal: M-24287-2024
DOI: 10.14679/3467

ISBN electrónico: 978-84-1070-546-3

Maquetación:
german.balaguer@gmail.com

CAPÍTULO XI.

CUESTIONES CONFLICTIVAS DEL ICIO A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA¹

M^a LUISA ESTEVE PARDO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Girona

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN; II. CONSIDERACIONES PREVIAS ACERCA DE LA MECÁNICA DEL IMPUESTO; III. HECHO IMPONIBLE; 1. Exigencia de licencia o de presentación de declaración responsable o comunicación previa; 2. Obras realizadas sin licencia; IV. SUJETOS PASIVOS; 1. Determinación del dueño de la obra; 2. Cambios de obligado tributario; 3. Crítica del recurso a la figura del sustituto; V. BASE IMPONIBLE; 1. Exclusión del beneficio empresarial del contratista y de los gastos generales; 2. Equipos y maquinaria construidos por terceros e incorporados a la obra; VI. GESTIÓN; VII. CONCLUSIONES; BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

La regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) es extraordinariamente parca. Desde su introducción en el sistema impositivo local por obra de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que le dedicó sus artículos 101 a 104, la estructura del impuesto y sus elementos básicos se han mantenido inalterados. En todos estos años, las únicas modificaciones significativas se han derivado de las nuevas realidades urbanísticas, con la introducción de exenciones y la adaptación al sistema de declaraciones responsables y comunicaciones previas² y diversas bonificaciones potestativas. Las restantes modificaciones han sido hasta cierto punto de carácter menor, ya que se trata en su mayor parte de adaptaciones aclaraciones y especificaciones

¹ Este trabajo es resultado del proyecto de investigación “Aproximación multidimensional a la vivienda: un enfoque desde el derecho tributario y del gasto público” (PID2021-127541NB-I00), del que soy investigadora principal.

² Introducido por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.

sobre los sujetos pasivos³, la base imponible⁴ y la gestión del impuesto⁵, en buena parte resultado de las decisiones judiciales que han ido corrigiendo la práctica de los órganos de gestión tributaria local.

El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sigue dedicando únicamente cuatro artículos a este Impuesto, los artículos 100 a 103, regulación a todas luces insuficiente e imprecisa, a la vista del volumen de resoluciones administrativas y de sentencias que provocan los criterios interpretativos discrepantes de obligados tributarios y las administraciones locales.

La Ley Orgánica 7/2015, supuso una reforma de enorme trascendencia en el ámbito del proceso contencioso-administrativo al establecer un nuevo modelo de casación. Este modelo ya no se encuentra supeditado a la cuantía del litigio, ni a la naturaleza de la resolución impugnada y su admisión no se realiza de manera automática, como ocurría con la normativa anterior, sino que se fundamenta en el interés casacional objetivo para la creación de jurisprudencia.

En el ámbito tributario, esta reforma ha tenido un efecto de gran calado. y sus efectos han sido claramente visibles a partir de su entrada en vigor, momento en el que materias carentes de jurisprudencia pudieron llegar al Tribunal Supremo, ya que la cuantía litigiosa dejó de ser un obstáculo insalvable para el acceso a la casación. Los tributos locales, que con gran frecuencia no implican cuotas de elevadas cuantías, han pasado a ser objeto de una ya nutrida jurisprudencia. Entre ellos, ha cobrado una especial relevancia el ICIO, cuya regulación, treinta años después de su incorporación al sistema impositivo español, continuaba presentando diferentes aspectos precisados de aclaración jurisprudencial.

³ Precisión sobre quién se considera dueño de la obra y la expresa previsión de que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

⁴ Conceptos que no integran la base imponible y simplificación del tipo de gravamen que pueden establecer los Ayuntamientos.

⁵ Determinación de la base imponible a los efectos de la liquidación provisional a cuenta que debe realizarse al inicio de la obra, con la posibilidad de recurrir a índices o módulos; la posibilidad de deducir de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacerse en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente; y la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia. Todos estos aspectos deben regularse, en su caso, en la Ordenanza Fiscal del Impuesto.

El título de este capítulo y la introducción anterior enmarcan el contenido de este capítulo. No se va a hacer un análisis completo del ICIO, ni se van a exponer sus elementos más allá de lo que sea imprescindible para exponer las diversas cuestiones que se vayan examinando. Existen valiosos trabajos que cumplen de forma sobrada esta función, a los que iré haciendo referencia, y que aquí difícilmente se mejorarían. El objeto de estas líneas es señalar los principales problemas que plantea la insuficiente regulación del ICIO de la mano de los pronunciamientos jurisprudenciales más destacados.

La regulación de todos los elementos esenciales del impuesto –hecho imponible y exenciones, sujetos pasivos, base imponible, bonificaciones y gestión presentan aspectos conflictivos, así como la aplicación de sanciones en un impuesto con un régimen de gestión tan peculiar como el ICIO.

Los límites de extensión de esta contribución no permiten realizar una exposición exhaustiva de todos los extremos, lo que daría para una monografía. Por este motivo, la atención se centra en las cuestiones que revisten más interés, ya sea porque son áreas en las que se produce mucha inseguridad jurídica, ya sea porque son temas sobre los que todavía no existen pronunciamientos del Tribunal Supremo.

II. CONSIDERACIONES PREVIAS ACERCA DE LA MECÁNICA DEL IMPUESTO

Antes de pasar al análisis de las diversas cuestiones problemáticas que plantea el ICIO, es necesario recordar, siquiera de forma muy somera, las diferentes fases de aplicación del impuesto, ya que esta mecánica está en el origen de buena parte de los conflictos que provoca.

La primera fase se inicia con la solicitud de la licencia –o presentación de la declaración responsable o comunicación previa–. En ese momento, debe practicarse una liquidación provisional a cuenta o, si está previsto en la Ordenanza Fiscal, una autoliquidación a partir del presupuesto de la obra (artículo 103.1 LRHL).

El inicio de las obras marca el devengo del impuesto (artículo 102.4 LRHL).

Con el fin de las obras, se inicia el plazo de comprobación que conllevará la práctica de una liquidación definitiva a partir del coste real y efectivo de la obra, exigiendo o reintegrando al sujeto pasivo la cantidad que corresponda, sobre el ingreso a cuenta realizado en el momento de girar la liquidación provisional (artículo 103.1 LRHL).

Pese a su aparente simplicidad, la parquedad y la defectuosa redacción de estos preceptos conlleva que los diversos problemas que plantea esta mecánica atravesase prácticamente todos los elementos de este tributo.

III. HECHO IMPONIBLE

De acuerdo con el artículo 100.1 LRHL el hecho imponible del ICIO está constituido por

“la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición”.

Solo se puede entender producido el hecho imponible, por tanto, si concurren de forma cumulativa dos circunstancias. En primer lugar, la realización de una obra, instalación o una construcción en el término municipal y, en segundo lugar, que sea necesaria licencia municipal para llevarla a cabo.

Esta configuración del hecho imponible establece una estrecha vinculación entre el impuesto y la disciplina urbanística, vinculación que no se produce únicamente en el plano normativo, sino que se extiende también al plano aplicativo. Conviene llamar la atención sobre esta circunstancia, ya que, en la organización administrativa de los diferentes servicios municipales, las áreas de urbanismo y de gestión tributaria, pese a formar parte de una misma institución, suelen operar de manera completamente desconectada, lo que provoca no pocas disfunciones como iremos viendo a lo largo de estas líneas.

Esta configuración legal del hecho imponible, su amplitud e indefinición en relación a una normativa urbanística muy precisa, ha dado lugar a sinnúmero de dudas interpretativas y a criterios jurisprudenciales divergentes. Son conocidos los problemas de supuestos en los que falta el requisito de la exigencia de la licencia, la determinación de obras que sí requieren licencia, las obras clandestinas, aquellos casos en los que, pese a haber obtenido licencia la obra no llega a realizarse o finalizarse, etc. Uno de los temas más debatidos es la no sujeción de las obras de urbanización. El Tribunal Supremo mantiene firmemente este criterio sobre la base de que los proyectos de urbanización son actos de ejecución de los instrumentos de planeamiento urbanístico, que, al ser inmediatamente ejecutivos, no

requieren licencia⁶. Esta argumentación formalista pugna con la dificultad de encontrar un fundamento jurídico sólido que respalde la exclusión de tributación de estas obras, que ponen de manifiesto una capacidad económica semejante a la de otro tipo de obras que sí requieren licencia⁷.

1. Exigencia de licencia o de presentación de declaración responsable o comunicación previa

Como se ha apuntado en la introducción, la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, introdujo un cambio de paradigma en el campo de las licencias administrativas, al introducir el sistema más sencillo y ágil de la declaración responsable y la comunicación previa. Fue necesario, por tanto, modificar el artículo 100.1 LRHL, que hasta entonces contemplaba únicamente la obtención de la licencia en el hecho imponible.

Al tratarse el ICIO de un impuesto potestativo (artículo 59.2 LRHL), la aprobación de la correspondiente Ordenanza Fiscal que recoja el acuerdo impositivo y la concreta regulación de este impuesto es imprescindible para poder exigir este tributo.

Cabe plantearse la cuestión de qué sucede si una Ordenanza Fiscal no se ha adaptado todavía al sistema de declaraciones responsables y comunicaciones previas y únicamente prevé en la configuración del hecho imponible aquellas construcciones, instalaciones u obras para las que se deba obtener licencia municipal.

Se trata, sin duda, de una situación patológica, pero con una consecuencia muy relevante: en todas aquellas obras para las que se presente una declaración responsable, no se realizará el hecho imponible y no podrá exigirse el impuesto. En los impuestos municipales, la normativa aplicable es el LRHL y la Ordenanza Fiscal –siempre, evidentemente que no se oponga a lo establecido en la Ley–. Al tratarse el ICIO de un impuesto potestativo, la previsión de la Ordenanza Fiscal es el presupuesto habilitante inexcusable

⁶ Solo por citar las resoluciones más recientes de una consolidada jurisprudencia, SSTs 21 de febrero, de 7 de abril y 30 de septiembre de 2000 y las sentencias de 1 de junio y 15 de julio de 2002. Mediante sentencia de 31 enero 2005 se inadmitió el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza al existir ya reiterada jurisprudencia.

⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en AA.VV., *Los tributos locales*, 2ª Ed., Civitas - Thomson Reuters, 2010, pp. 509-685.

para la exigencia del impuesto y si no recoge esta posibilidad, no realizará el hecho imponible.

La vinculación entre la normativa urbanística y el ICIO es fuente de numerosos problemas respecto los casos en los que es necesaria la obtención de licencia municipal. Pese a que la mayor parte de las actividades de construcción precisan licencia, la casuística es amplísima y ha sido fuente continua de conflictos⁸. Debe recordarse, además, que la normativa urbanística es autonómica, lo que multiplica los problemas.

2. Obras realizadas sin licencia

Conocidas también como obras clandestinas son aquellas realizadas sin la preceptiva licencia, pese a que la licencia es necesaria. Su sujeción al impuesto es un tema ya clásico, pero sobre el que no existe un criterio claro. Las posiciones doctrinales y los pronunciamientos de los tribunales son divergentes, y con argumentos muy diversos.

Dejando al margen la polémica sobre la tributación de las actividades ilícitas, buena parte de los autores sostienen que una obra realizada sin licencia y que en aplicación de la normativa urbanística debería ser derribada, no demuestra capacidad económica y, por ello, no debería ser sometida al impuesto⁹. Aun admitiendo el peso del argumento, una voz tan autorizada como MARÍN-BARNUEVO FABO¹⁰, discrepa de la opinión mayoritaria partiendo, por una parte, del tenor literal de la LRHL, que dispone expresamente que es indiferente que se haya obtenido o no la licencia y, por otra, que el hecho de que no se pueda disfrutar de la obra porque vaya a ser objeto de demolición no es argumento suficiente para sostener su no sujeción al impuesto, ya que la pérdida de una obra por motivos fortuitos, de fuerza mayor o de cualquier otra índole no conlleva que no deba tributar por el ICIO. En su opinión, la naturaleza del impuesto exige que las obras

⁸ Además del trabajo de MARÍN-BARNUEVO FABO citado en la nota al pie anterior, recoge de forma detallada los diversos problemas BANACLOCHE PALAO, C., «Hecho imponible y exenciones», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022, pp. 17-93, esp. 31-74.

⁹ Por todos, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Últimas modificaciones y cuestiones pendientes en el ICIO», *Nueva fiscalidad*, núm. 7, 2003, pp. 19-45 y VARONA ALABERN, J.E., «Revisión crítica y análisis jurisprudencial del ICIO», *Tributos Locales*, núm. 77, 2008, pp. 11-40.

¹⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», cit.

realizadas sin licencia paguen el impuesto, pese a lo desafortunado de la situación para quien la padece.

Esta es también la postura de los TSJ de Castilla-La Mancha y de Cataluña los cuales consideran que las obras ilegales sí suponen la realización del hecho imponible y están sujetas al impuesto, ya que de otra manera las “edificaciones realizadas ilegalmente serían de mejor condición, a efectos tributarios, que las efectuadas de acuerdo con las normas urbanísticas”.¹¹

La exacción de un impuesto por la realización de una obra sin licencia resulta, sin duda, chocante para el sujeto pasivo, a quien será difícil entender que el mismo Ayuntamiento que descubre una obra que estima ilegal, le exija el pago del ICIO. Esta manifestación de la descoordinación con la que actúan los servicios de urbanismo y de gestión tributaria de los Ayuntamientos españoles provoca que los obligados tributarios, quienes no distinguen, ni tienen por qué hacerlo, entre un servicio y otro, ya que quien actúa en todo caso es el Ayuntamiento, atribuyan al pago del ICIO una señal de la legalidad de la obra. Esta asimilación es, evidentemente, incorrecta, como señalan expresamente los Tribunales¹², ya que la concesión de licencia no forma parte del hecho imponible del impuesto, que solo exige que la obra precise licencia, no que se haya solicitado o que se haya obtenido.

Contribuye, sin duda, a esta confusión la gestión simultánea de la tasa por la solicitud de la licencia con la autoliquidación o liquidación provisional a cuenta. En muchos Municipios, se adelanta el momento en el que se debe practicar esta autoliquidación o liquidación provisional al momento en el que se solicita la licencia, sin esperar al momento de su concesión o al momento de inicio de las obras, como establece el artículo 103.1 LRHL. La previsión a partir del año 2002 de la gestión compartida de la tasa por solicitud de la licencia y del ICIO ha sido entendida por muchos Ayuntamientos como una habilitación legal a la exigencia anticipada del pago a cuenta, antes incluso de la concesión de la licencia. Este adelanto de la autoliquidación o de la liquidación provisional no tiene sentido alguno y puede resultar muy gravosa para obligados tributarios, como promotoras que quieran llevar a cabo obras importantes, que deberán adelantar el pago por una obra para la que no saben si acaban obteniendo la licencia y que, además, han tenido que abonar ya la tasa por solicitar la licencia. Todo ello no hace más que añadir complejidad a la confusión que provoca a los obliga-

¹¹ SSTSJ de Castilla-La Mancha de 22 de octubre de 1999, de 9 de noviembre de 2004, de 10 de noviembre de 2008.

¹² Véase la anterior nota a. pie.

dos la actuación descoordinada de diferentes estructuras del Ayuntamiento, que parece conducirse ante ellos de forma contradictoria.

En el análisis de la exigibilidad del impuesto en el caso de obras realizadas sin licencia es preciso distinguir entre diferentes situaciones posibles.

El caso más frecuente es la legalización a posteriori de la obra realizada, lo que conlleva, evidentemente, la aplicación del impuesto.

Otra situación clara es aquella en la que solicitó la licencia, se iniciaron las obras y se realizó el ingreso a cuenta. Si la obra deviene ilegal por denegación de la licencia, pero la obra se ha consolidado por lo que no puede ser derribada, en buena lógica no procederá la devolución del impuesto, es una situación sujeta al ICIO.

Más compleja es la situación en la que las obras no son legalizables. A este respecto existen pronunciamientos judiciales discrepantes. Según el TSJ de Valencia resulta contradictorio exigir un tributo por una obra que la legalidad obliga que deje de existir. Solo procede el gravamen de las construcciones que tienen viabilidad jurídica –se haya obtenido o no la licencia–, pero nunca cuando el destino de la obra es la demolición¹³. Para este Tribunal, pretender gravar una obra que va a dejar de existir es una paradoja inadmisibile¹⁴. Esta es también la posición de BANACLOCHE PALAO quien afirma “no están sujetas al ICIO las obras clandestinas (obras concedidas¹⁵ sin licencia) que no son susceptibles de legalización. Sólo procede la liquidación del impuesto cuando la construcción tiene viabilidad jurídica, aunque no haya solicitado la licencia, pero no cuando la construcción debe ser demolida”¹⁶.

IV. SUJETOS PASIVOS

Es bien sabido que el ICIO mantiene la figura del sustituto del contribuyente. Según establece el artículo 101.1 LRHL el contribuyente es el dueño de la obra, sea o no propietario del inmueble sobre el que se realiza.

El origen del impuesto en la tasa por licencia de obras, a la que vino a sustituir, explica la existencia del sustituto, ya que la tasa la abonaba quien recibía la licencia. Para facilitar el cobro del ICIO, la LRHR configura como sustituto del contribuyente a quienes “soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones

¹³ STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de abril de 1998.

¹⁴ STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de mayo de 1994.

¹⁵ *Sic.*

¹⁶ BANACLOCHE PALAO, C., «Hecho imponible y exenciones», cit, p. 50.

u obras” en el caso de que el contribuyente no realice la obra (artículo 101.2 LRHL). Serán en principio los sustitutos quienes deberán realizar el pago del impuesto y a quien se dirigirá la Administración tributaria para hacer efectiva la obligación tributaria principal.

1. Determinación del dueño de la obra

La determinación del dueño de obra no fue sencilla estando vigente la anterior Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Especialmente problemático fue el caso de las concesiones en las que el concesionario se hacía cargo de la realización de la obra. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión motivó la modificación de la configuración legal del contribuyente para precisar que dueño de la obra es quien soporte el coste o los gastos de su realización.

La determinación del concepto de dueño de la obra ha dado lugar a una importante controversia en relación con la aplicación de las exenciones de apartado 2 del artículo 101 LRHL.

“2. 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”.

Estas exenciones combinan un determinado tipo de obras de interés general, las recogidas expresamente en el precepto reproducido, con la exigencia de que el sujeto exento debe ser una administración pública territorial (Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales).

Este tipo de obras la realizan en numerosas ocasiones concesionarios, que luego la explotan durante un determinado período, y acaban revertiendo en la Administración. En estos casos, se ha considerado dueño de la obra, y por tanto contribuyente, al concesionario, pese a realizarse la obra en dominio público.

También han sido controvertidos los casos de organismos públicos gestores de infraestructuras aeroportuarias e hidráulicas que han realizado obras. Estos supuestos han dado lugar a diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo que concluyen que es imposible distinguir al dueño de la obra –el

organismo público gestor de la infraestructura y que soporta el coste de la obra realizada— como persona separada de la Administración pública titular del dominio en el que está situada la infraestructura¹⁷.

Otro ha sido el criterio del TSJ de Madrid en el caso de entidades mercantiles de capital íntegramente municipal. En diversas sentencias, no considera dueño de la obra al Ayuntamiento, sino a las empresas municipales¹⁸. Para llegar a esta conclusión se apoya en el carácter mercantil de las sociedades anónimas en cuestión, que cuentan con personalidad jurídica propia, diferente e independiente del Ayuntamiento y sujetas al derecho privado.

Como se comprueba, la casuística es también aquí muy extensa y variada.

2. Cambios de obligado tributario

Las características de las obras sujetas al impuesto son muy variadas. Algunas obras se extienden un período largo de tiempo, que puede llegar a abarcar varios años.

En estos casos, no es infrecuente que se produzcan cambios de titularidad del inmueble afectado o de la obra. Es más, en el sector de construcción es relativamente usual que desaparezcan empresas que se dedican a esta actividad y otra empresa se encargue de acabar la obra. O incluso que se produzca más de un cambio.

La LRHL no prevé esta posibilidad, lo que provoca no pocos problemas, ya que el devengo del impuesto se produce en el momento de iniciarse la construcción. Uno de los efectos anudado al devengo de un tributo es que señala el momento relevante para fijar los elementos fácticos y las normas aplicables. Por lo tanto, la normativa aplicable será la vigente en el momento de iniciarse la obra y será contribuyente del impuesto el dueño de la obra en ese mismo momento. Esta previsión no se ajusta a la práctica habitual en el sector y la mecánica del impuesto, con fases bien diferenciadas que pueden llegar a separarse en largos períodos de tiempo, provoca no pocas distorsiones.

Una interpretación literal y formalista de la norma conduciría a negar la condición de contribuyente a quien sea el dueño de la obra en el momento de su finalización, si es un sujeto distinto al dueño que la inició o que quien

¹⁷ SSTS 875/2020 de 24 de junio (ECLI:ES:TS:2020:2220), 1739/2020 de 16 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020:4347) y 396/2022 de 30 marzo (ECLI:ES:TS:2022:1260), todas ellas relativas al Canal de Isabel II.

¹⁸ Por todas, puede verse la STSJ de Madrid 152/2018 de 22 febrero (ECLI:ES:TSJM:2018:2515).

adquiera una licencia ya concedida y desista de llevar a cabo la obra o no la finalice de acuerdo con el proyecto presentado.

¿Quién podrá, en su caso, solicitar la devolución del ICIO si la obra proyectada no se realiza?¹⁹ ¿Frente a quien se practicará la liquidación definitiva una vez comprobado su coste real y efectivo? ¿Quién deberá satisfacer la cantidad correspondiente, si resulta superior al importe del ingreso a cuenta o a quien se deberá reintegrar, si esta cantidad es inferior?

Una forma de solventar estos problemas es acudir a la subrogación en la licencia. Las empresas de una cierta dimensión contemplan estos extremos en los contratos por los que se transmiten las obras, pero en muchos casos de sujetos de menor entidad o particulares que deciden renovar su casa no se plantean esta contingencia. Además, no es extraño que el dueño inicial de la obra entre en concurso de acreedores y quien adquiera los activos –la obra en curso–, no podrá pactar la subrogación en la licencia.

La naturaleza real de impuesto y la lógica de la capacidad económica que busca gravar el ICIO conduce a la conclusión de pasar a considerar obligado tributario a quien sea en cada momento el dueño de la obra, que podrá solicitar la devolución total o parcial del impuesto en el caso de no realizarse la obra para la que se obtuvo la licencia o solo la ejecute parcialmente. Lo mismo cabe decir respecto de otro tipo de vicisitudes que puedan plantearse (modificación del proyecto inicial, etc.).

Algunos Ayuntamientos han pretendido negarse a practicar este tipo de devoluciones amparándose en la literalidad de los artículos 101 y 102 LRHL y los artículos 17 y 18 LGT que establecen respectivamente la inoponibilidad de los pactos entre particulares a la Administración, frente a la que no producen efectos y su incapacidad de alterar los elementos de la obligación tributaria, y la indisponibilidad del crédito tributario.

Esta interpretación no ha sido aceptada por la jurisprudencia, que ha considerado contribuyente del impuesto a quien era dueño de la obra en el momento de solicitar la devolución, en un caso de obra ejecutada solo parcialmente, pese a que era un sujeto diferente a quien solicitó la licencia y realizó el pago a cuenta²⁰. Entiende además que esta solución, acorde con la naturaleza y operativa del impuesto, es aplicable tanto al supuesto de que deba devolverse lo pagado en exceso como cuando deba abonarse la cantidad adicional en virtud de la liquidación definitiva del impuesto y que

¹⁹ PAGÈS I GALTÉS, J., «La devolución del ICIO por obras no iniciadas o no finalizadas», *Tributos Locales*, núm. 134, 2018, pp. 11-43.

²⁰ STS 58/2022 de 22 marzo (ECLI:ES:TS:2022:1289).

no tendría sentido que la cantidad a satisfacer (o a reintegrar) hubiese de ser satisfecha (o devuelta a) por el “primitivo” sujeto pasivo del impuesto. Y más aún si este ha desaparecido.

Esta es también la pragmática solución arbitrada por la Ordenanza Fiscal del ICIO del Ayuntamiento de Madrid²¹, que en el apartado 2 de su artículo 30 dedicado a la comprobación de la base imponible del impuesto y a la liquidación definitiva prevé:

“2. En aquellos supuestos en los que, durante la realización de las construcciones, instalaciones u obras, se produzcan cambios en las personas o entidades que pudieran ser sujetos pasivos del impuesto, la liquidación definitiva se practicará al que ostente la condición de sujeto pasivo en el momento de terminarse aquellas”.

Una interpretación rígida del momento del devengo y sus efectos sobre la determinación de los elementos esenciales del impuesto y la normativa aplicativa podría llevar a concluir que esta disposición contradice lo dispuesto en el artículo 102.4 LRHL. Sin embargo, la mecánica aplicativa del impuesto no se conjuga bien con ciertas categorías tributarias, y tampoco ayuda el poco rigor con el que el legislador emplea conceptos como devengo o base imponible en relación a la práctica de la liquidación provisional a cuenta, por poner solo dos ejemplos.

La previsión de la Ordenanza Fiscal de Madrid es acorde a la ley puesto que se trata de una disposición aclaratoria sobre una cuestión sobre la que no hay previsión legal expresa, evitando así problemas, y proporciona una solución muy razonable.

3. Crítica del recurso a la figura del sustituto

La pervivencia de la figura jurídico-tributaria del sustituto tiene su explicación, como se ha indicado, en el origen histórico del impuesto. El legislador buscaba facilitar el cobro del impuesto y nada más fácil que declarar sustituto a quien se dirige al Ayuntamiento solicitando licencia para la obra, con independencia de quien manifestara la capacidad económica que se busca gravar y que muestra el dueño de la obra.

El recurso al sustituto podía ser comprensible hace 35 años, cuando la capacidad, la pericia y los medios de los órganos de gestión tributaria municipal eran los que eran y estando vigente una LGT con unos esquemas

²¹ Ordenanza Fiscal 7/2023, de 22 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

de obligados tributarios y de obligaciones tributarias materiales y formales más rudimentarios.

A día de hoy, tanto la Administración tributaria como el ordenamiento jurídico han evolucionado mucho respecto de 1988 cuando se introdujo el ICIO. Los Ayuntamientos disponen de un amplio abanico de instrumentos que les facilitan enormemente la gestión y recaudación de sus tributos, y los objetivos perseguidos con la figura de sustituto pueden lograrse recurriendo a obligaciones materiales y formales –de información, entre otras– que prevé la actual LGT, sin provocar las dudas que plantea la regulación del sustituto en la LRHL²².

En la actualidad, se produce una situación paradójica y nada deseable, como es que la Administración no puede dirigirse al contribuyente si el sustituto no ha realizado el pago del impuesto. Durante la vigencia del Reglamento General de Recaudación de 1968²³ sí era posible, ya que así se disponía en su artículo 9.3. Esta opción es perfectamente razonable, ya que quien ostenta la capacidad económica que el impuesto quiere gravar es el contribuyente. Sin embargo, la redacción de la LRHL y el resto de la normativa tributaria vigente aplicable no lo permiten.

Es necesario, por tanto, que la regulación sustantiva legal de los impuestos locales se adapte al marco jurídico vigente para actualizarse y dejar atrás técnicas que en su momento fueron muy útiles, pero que han quedado obsoletas y son fuente de inseguridad jurídica.

V. BASE IMPONIBLE

Una primera cuestión que plantea la LRHL es si existen dos bases imponibles diferentes, ya que la Ley emplea el término de base imponible en dos momentos con una configuración diferente en cada caso.

El artículo 102.1 LRHL establece que la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, que se identifica con “el coste de ejecución material”.

Por su parte, en el artículo 103.1 LRHL también se refiere en este caso a base imponible, pero en este caso lo hace como elemento de cuantificación

²² Sobre estos problemas, DELGADO MERCÉ, A. J., «Los sujetos pasivos en el ICIO: Contribuyente y sustituto», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022, pp. 110-119 y 126-130.

²³ Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

del ingreso a cuenta del impuesto que resulte de liquidación provisional o la autoliquidación que debe practicarse tras obtener la licencia preceptiva o tras presentar la declaración responsable. A estos efectos la base imponible se cuantificará en función del presupuesto presentado por los interesados –siempre que siempre que haya sido visado por el colegio oficial correspondiente, cuando ello constituya un requisito preceptivo–, o bien, a partir de índices o módulos que prevea, en su caso, la Ordenanza Fiscal.

La base imponible del impuesto es, evidentemente, la recogida en el artículo 102.1 LRHL, ya que la base imponible es un elemento de cuantificación de la obligación tributaria principal, el tributo. El empleo del término base imponible por parte del artículo 103.1 LRHL es incorrecto, ya que en este precepto no se regula la cuantificación del impuesto, sino del ingreso a cuenta que debe hacerse al obtenerse la licencia o al presentar la declaración responsable. El término correcto que debería haberse empleado es el de base tributaria del artículo 43 LGT.

La determinación de la base imponible, del coste real y efectivo de la obra, es uno de los elementos del impuesto que mayor conflictividad plantea²⁴, pese a la aclaración que se hace en el segundo apartado del artículo 102.1 LRHL de que no forman parte de la base imponible:

- el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales,
- las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con la obra,
- los honorarios de profesionales,
- el beneficio empresarial del contratista,
- ningún otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

1. Exclusión del beneficio empresarial del contratista y de los gastos generales

En prácticamente todas las obras, quien las realice lo hará con la finalidad de obtener un beneficio. Pueden existir casos en los que se hagan sin margen de beneficio, pero serán excepcionales. Menos infrecuente es el caso en que se produzcan pérdidas en lugar de beneficio. Aun así, en la prác-

²⁴ MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «Contenido jurídico tributario de los términos legales “coste real y efectivo” equivalente a “ejecución material” de la obra, que constituyen la base imponible del tributo municipal Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2020, pp. 51-60.

tica está generalizada la reducción de la base imponible de una cantidad en concepto de beneficio empresarial y otra en concepto de gastos generales en que incurra la empresa, que no forman parte del “coste de ejecución *material*²⁵” de la obra. Son los gastos que la empresa tiene para su correcta actividad, tales como gastos de mantenimiento, seguros, tasas, etc.

Las cuantías que se han deducido de la base imponible en estos conceptos pueden ser de difícil acreditación. En la práctica se exige factura para aceptar la deducción de estas cantidades, lo que puede conducir a un callejón sin salida, ya que el constructor no tiene la obligación de recoger en la factura los gastos generales ni su beneficio industrial. Es más, tiene derecho a no especificarlo porque son datos empresariales sensibles, por lo que la exigencia de que estos conceptos aparezcan desglosados en la factura puede hacer imposible la prueba de estos gastos en la práctica.

Al tratarse de un problema de prueba, el contribuyente, a quien corresponde la prueba de la minoración de la base imponible, podrá acudir a todos los medios de prueba admitidos en derecho: el presupuesto, certificaciones, facturas, contratos, etc. Los obligados tributarios más avezados preconstituyen prueba a la espera de la comprobación de la base imponible incluyendo los gastos generales y el beneficio empresarial en el presupuesto y apoyándose en una declaración formal de que estos gastos existen. Ahora bien, para que esta declaración pueda ser admisible deberán aportarse los correspondientes soportes documentales, de los que no siempre se dispondrá. Esta forma de actuar es propia de empresas de cierto tamaño, lo que las sitúa en una situación notablemente mejor que aquellos empresarios con un apoyo administrativo y legal escaso o los contribuyentes que realicen obras de forma puntual. Al ignorar estos problemas antes de la comprobación, no tiene la cautela de documentar estos gastos y se encontrarán en peor situación que los contribuyentes más curtidos en estas lides.

Está clara la existencia de un problema: lo habitual es que se hayan producido gastos generales y beneficio industrial, pero las prácticas habituales en el sector de la construcción y las exigencias probatorias impiden en numerosos supuestos que se pueda determinar correctamente la base imponible.

Se impone, por tanto, dar alguna respuesta normativa. Una opción sería aplicar una solución similar a la adoptada por la normativa de contratos del sector público. El artículo 131 del Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas²⁶ establece un porcentaje para

²⁵ La cursiva es mía.

²⁶ Aprobado por el Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre.

gastos generales que puede oscilar entre el 13% y el 17% del presupuesto de ejecución material y del 6% para el beneficio industrial del contratista.

Existen otras posibilidades de establecer reglas y criterios que permitan realizar un cálculo sencillo, aunque sea aproximado, de la base imponible. Sea la solución adoptada en el ámbito de las obras públicas u otro sistema, es necesario establecer mecanismos sencillos, claros y que no dejen espacio a controversia para la determinación de la base imponible que den respuesta a este problema. Es importante no perder de vista que la simplificación es un principio que debe regir en el ámbito de los impuestos municipales.

Con la actual regulación no parece aceptable recurrir de forma análoga a la normativa de contratos públicos. La LRHL determina la base imponible del impuesto mediante estimación directa, no prevé la aplicación de métodos de estimación objetiva, lo que no es admisible el cálculo del beneficio empresarial como un porcentaje del coste de ejecución material total de la obra.

2. Equipos y maquinaria construidos por terceros e incorporados a la obra

Otra cuestión que da lugar a una casuística muy variada es si debe incluirse en la base imponible el coste de los equipos y/o la maquinaria que no hayan sido construidos por los obligados tributarios, sino que han sido construidos por terceros, y luego incorporados a la construcción o instalación.

El criterio clave es si forman parte intrínseca de la obra, de manera si no se incorporaran no se lograría la obra prevista en el proyecto. Un claro ejemplo son las instalaciones de fontanería, electricidad, calefacción y aire acondicionado o ascensores que forman parte inseparable de un edificio y son condición para su habitabilidad o utilización y que forman parte de la base imponible del impuesto²⁷.

Debe tenerse en cuenta que en algunos casos se trata de maquinaria o equipos que son muy costosos, incluso más que el coste material de su instalación. Es bien conocido el caso de los parques eólicos y las instalaciones fotovoltaicas de energía solar. Estos equipos tienen un coste muy elevado y de acuerdo con la jurisprudencia la base imponible del ICIO exigido por la instalación de parques eólicos o equipos fotovoltaicos incluye todos los elementos necesarios para la captación de energía que figuren en el proyecto

²⁷ Entre otras, STS de 5 de octubre de 2004.

para el que se solicita la licencia²⁸. Pese a la crítica que pueda merecer esta jurisprudencia²⁹, se trata de una jurisprudencia ya consolidada.

Otro aspecto extremadamente polémico es el de los elementos separables y en qué casos se debe entender que su coste debe integrarse en la base imponible. La casuística es casi inagotable. El problema radica en que, si estos elementos constan en el presupuesto de proyecto, aunque no cumplan los requisitos de estar intrínsecamente unidos a la construcción con vocación de permanencia como un todo, los órganos de gestión tributaria en el momento de realizar la comprobación los incluirán en la base imponible. La conflictividad sobre esta cuestión también se debe a la vis expansiva de las obras e instalaciones que requieren declaración responsable para poder llevarse a cabo, por lo que los casos de este tipo de actuaciones sujetos al ICIO también van aumentando. Algunos supuestos son tan complejos que los Tribunales precisan de prueba técnica para saber si el equipo o la maquinaria son o no parte intrínseca de la obra.

Siguiendo a ALONSO GIL, “la clave para incluir el coste de la maquinaria en las instalaciones industriales será partir de la naturaleza de la obra para las que se ha solicitado la licencia municipal, y comprobar si sus elementos se integran o no con vocación de permanencia en el conjunto constructivo o proceso productivo como un todo, si constituyen elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, y que además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación específica requiera el otorgamiento de una licencia de obras”³⁰.

La inclusión de estos elementos puede suponer que la base imponible del impuesto se incremente de forma muy considerable, como fue el caso de los parques eólicos, por poner solo un ejemplo.

²⁸ La STS de 14 mayo 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2666) se dictó en relación a parques eólicos y se extendió más adelante esta jurisprudencia a las instalaciones fotovoltaicas de energía solar.

²⁹ ALONSO GIL, M., «La base imponible del ICIO», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022, pp. 183-186 y MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «Contenido jurídico tributario de los términos legales “coste real y efectivo” equivalente a “ejecución material” de la obra, que constituyen la base imponible del tributo municipal Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)», cit.

³⁰ ALONSO GIL, M., «La base imponible del ICIO», cit, pp. 185-186.

VI. GESTIÓN

En el epígrafe II de este trabajo se expusieron de forma casi telegráfica las diferentes fases de la aplicación del ICIO, la mecánica del impuesto, que comporta una liquidación provisional a cuenta o autoliquidación en el momento de obtenerse la licencia o de iniciar las obras, para procederse a la comprobación una vez finalizada la obra y la práctica de una liquidación definitiva a partir de su coste real y efectivo.

Sin embargo, este esquema aplicativo no se aplica de hecho en la inmensa mayoría de los municipios españoles, que al tener una población inferior a 50.000 habitantes no tienen servicio de inspección tributaria, de manera que no se procederá a realizar la comprobación prevista en el apartado I del artículo 103 LRHL, ni, por ende, a practicarse la liquidación definitiva. En todos estos municipios, el pago a cuenta coincide necesariamente con el pago definitivo.

Esta forma de gestión provoca no pocas controversias³¹.

Ya se ha apuntado al tratar el tema de los sujetos pasivos la problemática que supone el pago a cuenta en el momento de obtenerse la licencia de una obra que finalmente, por las razones que sea, no se realiza en su integridad o de la que se desiste. En estos casos procede la devolución parcial o total del pago realizado.

Una cuestión enormemente controvertida es la posibilidad de exigir autoliquidación en el momento de finalizar las obras y que sean los obligados tributarios quienes deban cuantificar el impuesto a partir de su coste real y efectivo y procedan a pagar la diferencia respecto del pago a cuenta ya realizado o a solicitar la devolución correspondiente en el caso, poco frecuente, de que la cuantía del impuesto sea inferior a la del pago a cuenta.

Así lo hace, por ejemplo, el Ayuntamiento de Madrid³², en su Ordenanza Fiscal del ICIO, cuyo artículo 29 dispone:

“1. En el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente al de finalización de las construcciones, instalaciones u obras, los sujetos pasivos estarán obligados

³¹ Pueden verse CASAS AGUDO, D., *La gestión tributaria del ICIO. Problemática doctrinal y jurisprudencial*, Atelier, 2019, GALÁN RUIZ, J., «La gestión del impuesto», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022, pp. 207-277 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en AA.VV., *Los tributos locales*, 2ª Ed., Civitas - Thomson Reuters, 2010.

³² Artículo 29 de la Ordenanza Fiscal 7/2023, de 22 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

a presentar, en la Administración municipal, declaración del coste real y efectivo de la obra, acompañando los documentos que estimen pertinentes, a efectos de acreditar ese coste.

(...)

2. (...)

En cualquiera de los casos anteriores, los sujetos pasivos, simultáneamente con dicha declaración, deberán presentar y abonar, en su caso, autoliquidación complementaria por la diferencia, positiva o negativa, que se ponga de manifiesto, que se practicará en el impreso habilitado al efecto”.

Ciertamente, el artículo 103.4 LRHL prevé la posibilidad de que los Ayuntamientos exijan este impuesto en régimen de autoliquidación, de lo que cabría deducir que es posible exigir la gestión por autoliquidación tanto del pago a cuenta, como el propio impuesto.

Sin embargo, la LRHL establece únicamente el deber de la declaración o autoliquidación inicial a partir del momento en que se obtenga la licencia o se inicien las obras. No debe hacer nada más respecto del ICIO. La normativa urbanística exige que se presente el certificado de final de la obra, pero no se establece ninguna otra obligación tributaria formal. Además, solo habla de autoliquidación expresamente respecto del pago a cuenta, pero no se hace referencia a ella, ni a ninguna otra actuación de los obligados en el momento de finalizar la obra.

Estos argumentos apoyan considerar que la Ordenanza Fiscal de Madrid se ha extralimitado y, en este punto, incluye preceptos contra legem. Así lo entendieron los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña –que anuló la Ordenanza Fiscal del ICIO del Ayuntamiento de Barcelona– y de Aragón.

Otra interpretación de la norma se remonta al origen del impuesto. En ese momento el sistema de gestión más extendido eran el de declaración por parte del sujeto pasivo y posterior liquidación administrativa, una primera provisional, y otra segunda, una vez comprobada la base imponible del impuesto, la liquidación definitiva. La generalización del sistema de autoliquidaciones, pese a que la ley sólo prevé expresamente la autoliquidación para la cuantificación del ingreso a cuenta, permite interpretar que la LRHL también da opción a los Ayuntamiento a exigir por autoliquidación el impuesto al finalizar la obra.

El fundamento para exigir una obligación formal al sujeto pasivo no es que la Administración conozca la finalización de la obra para poder pasar a comprobar. El Ayuntamiento es concededor de esta circunstancia, ya que la normativa urbanística exige la presentación de la certificación de final de obra. Lo que desconoce es el coste real y efectivo, que solo puede saberse

una vez finalizada la obra. En este contexto normativo, es razonable entender que la previsión legal del artículo 103.1 LRHL incluye de forma implícita la obligación de autoliquidar el impuesto. Así lo entienden los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid y de Aragón.

También es cierto que muchos Ayuntamientos exigen que la declaración de final de obra incluya su coste, de manera que dispone así de un punto de partida claro para iniciar la comprobación.

Aun siendo razonable esta interpretación, no es lo que establece el tenor literal de la ley, que dispone de forma imperativa que la Administración comprobará la base imponible declarada, sin imponer ningún tipo de obligación adicional al sujeto pasivo.

Lo más grave es que ya nadie espera que el legislador estatal intervenga para clarificar esta cuestión con una mejor técnica legislativa y, por el contrario, sí se recurre al Tribunal Supremo para que intervenga para resolver problemas de naturaleza normativa, supuestos que deberían estar ya previstos en la legislación. A falta de un precepto expreso aplicable, los Tribunales Superiores de Justicia interpretan de forma discrepante una normativa poco rigurosa y muy sucinta.

Se está produciendo una evidente disfunción que debe solventarse con modificaciones normativas de calado, y dejar de confiar en la actuación de la justicia para realizar tareas que no le corresponden, como es dotar a un impuesto de sentido, coherencia interna y reglas aplicativas claras. Estas tareas son competencia del legislador, aunque existen pocas esperanzas de que se ponga manos a la obra.

VII. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo no es exponer y analizar todos los aspectos controvertidos del ICIO, sino poner el foco en algunos problemas que provocan la parquedad de su regulación y la deficiente técnica legislativa empleada. Los escasos 4 artículos que la LRHL dedica al ICIO son fuente de inseguridad jurídica y de conflictos que son intolerables y afectan derechos básicos de los obligados tributarios. Además, dificultan extraordinariamente la gestión del impuesto y exigen la dedicación de recursos humanos y materiales para aplicar una normativa que plantea problemas en todos y cada uno de sus elementos.

Las reformas que ha experimentado la tributación local desde el año 1988 no han adaptado el modelo a la realidad de un país y de una adminis-

tración tributaria que han experimentado unos cambios muy profundos. Tampoco ha aprovechado la modernización del ordenamiento jurídico tributario español, que emplea unos institutos, potestades y obligaciones más completos y eficaces que los empleados en la LRHL. Hasta el momento estas reformas se han limitado a aplicar parches a golpe de sentencias cuando no existía otro remedio. Las vicisitudes que han experimentado el IIVTNU con motivo de las sucesivas sentencias del Tribunal Constitucional, que pusieron en suspenso a todos los Municipios españoles e inundaron a los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa mientras el legislador estatal permanecía inactivo para la desesperación de todos los afectados, dan pocos motivos de esperanza.

La necesidad de una reforma en profundidad de la LRHL es acuciante. Una reforma que actualice a fondo el sistema tributario local con una técnica legislativa más depurada y empleando figuras e institutos actualizados.

No se puede seguir recurriendo a los Tribunales para que realicen la tarea de “reconstruir” un impuesto que hace aguas por todos sus elementos.

Tampoco es una solución efectiva recurrir al principio de buena administración para que los Ayuntamientos solventen los problemas aplicativos del ICIO.

Una condición previa para la buena administración es una buena regulación y esta condición no se da en el ICIO.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GIL, M., «La base imponible del ICIO», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022.
- BANACLOCHE PALAO, C., «Hecho imponible y exenciones», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022.
- CASAS AGUDO, D., *La gestión tributaria del ICIO. Problemática doctrinal y jurisprudencial*, Atelier, 2019.
- DELGADO MERCÉ, A. J., «Los sujetos pasivos en el ICIO: Contribuyente y sustituto», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Últimas modificaciones y cuestiones pendientes en el ICIO», *Nueva fiscalidad*, núm. 7, 2003.
- GALÁN RUIZ, J., «La gestión del impuesto», en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: un tributo de construcción jurisprudencial*, DELGADO MERCÉ, A. J. y RODRÍGUEZ SERRANO, M. (Coords.), Uno Editorial, 2022.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en AA.VV., *Los tributos locales*, 2^a Ed., Civitas - Thomson Reuters, 2010.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «Contenido jurídico tributario de los términos legales “coste real y efectivo” equivalente a “ejecución material” de la obra, que constituyen la base imponible del tributo municipal Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2020.
- PAGÈS I GALTÉS, J., «La devolución del ICIO por obras no iniciadas o no finalizadas», *Tributos Locales*, núm. 134, 2018.
- RANCAÑO MARTÍN, M.T., «Aspectos controvertidos relativos a la aplicación del ICIO», *Tributos Locales*, núm. 91, 2009.
- VARONA ALABERN, J.E., «Revisión crítica y análisis jurisprudencial del ICIO», *Tributos Locales*, núm. 77, 2008.