

EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es un impuesto municipal cuyo objeto es gravar la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de licencia urbanística que deba otorgar un Ayuntamiento.

Se encuentra regulado en los artículos 100 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Conforme a dicho precepto, el hecho imponible de este tributo se compone de (1) la realización de cualquier construcción, instalación u obra, (2) que se exija la obtención de licencia de obras, urbanística o comunicación previa, (3) esta obra deberá realizarse dentro del ámbito territorial del municipio, (4) siendo este ayuntamiento quien deba expedir la licencia o la actividad de control correspondiente.

En tal tesitura, quedan fuera del hecho imponible y están no sujetas al impuesto las construcciones, instalaciones u obras para cuya realización no se precise licencia de obras o urbanística, o la presentación de declaración responsable o comunicación previa.

Para determinar si una construcción, instalación u obra está sometida a la obtención de licencia, declaración responsable o comunicación previa, habrá que tener en cuenta la normativa estatal en materia urbanística y la de las Comunidades Autónomas que han asumido competencias en materia urbanística y han dictado sus propias normas, así como la normativa sectorial aplicable, ya sea estatal o autonómica, pudiendo incluir también las autorizaciones municipales.

De forma asimilada a lo anterior, debe añadirse que al no estar regulados de manera expresa los supuestos de no sujeción a este impuesto de necesidad o no de licencia, habrá que acudir a la casuística desarrollada y matizada por la jurisprudencia así como la doctrina dimanante de las consultas vinculantes de la Subdirección General de Tributos Locales. Es el caso de las obras públicas, de interés público, ilegales o demoliciones, que tendrán que ser analizadas con detalle en cada supuesto concreto.

Conviene destacar que, en todo caso, el pago del ICIO derivado de la realización de obras ilegales no supone una subsanación o convalidación de tales obras.

El dueño de la construcción, instalación u obra es el contribuyente que habrá de pechar con este impuesto, pero podría considerarse que es sustituido por la persona que solicite la licencia, o presente la correspondiente declaración responsable, en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no es realizada por el sujeto pasivo contribuyente.

El cumplimiento de este tributo por parte del promotor se realiza una vez solicitada la licencia o presentada la comunicación previa, momento en el que se liquida el ICIO por el promotor con carácter provisional según unos módulos o índices determinados por cada Administración local y se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra. Posteriormente, tras una comprobación administrativa, dicha liquidación provisional se confirmará o se modificará.

La base imponible del ICIO está constituida por el «coste real y efectivo» (art. 103.1 de la Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales) de la construcción, instalación y obra, aunque se hubiesen utilizado los módulos establecidos en la Ordenanza fiscal municipal, pues una cosa es el citado coste real y efectivo de tales operaciones y, otra distinta, los «gastos» que tengan que hacerse para sufragar o atender dicho coste y el «beneficio industrial»; puesto que la Ley no habla de «coste total» sino de «coste real y efectivo», es decir, el «coste de su ejecución material»; coste, este último, del que, consecuentemente, tampoco pueden formar parte los «honorarios técnicos», pues estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de las construcciones, instalaciones y obras.

No deben confundirse los conceptos de «presupuesto de ejecución material» y «presupuesto de ejecución por contrata», dado que el segundo se obtiene añadiendo al primero determinados conceptos incrementadores, que, en realidad, son ajenos al coste de la construcción, de la instalación o de la obra. La jurisprudencia ha determinado que el «coste real y efectivo» es el «presupuesto de ejecución material» y no más.

Por tanto, la base imponible del ICIO está constituida por el «coste real y efectivo» de la construcción, instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquélla los «gastos generales», el «beneficio industrial» ni los «honorarios técnicos», ya de redacción del proyecto, ya de dirección de la obra.

La base imponible del ICIO está constituida por el «coste real y efectivo» (art. 103.1 de la Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales) de la construcción, instalación y obra, pues una cosa es el citado coste real y efectivo de tales operaciones y, otra distinta, los «gastos» que tengan que hacerse para sufragar o atender dicho coste y el «beneficio industrial»; puesto que la Ley no habla de «coste total» sino de «coste real y efectivo»; coste, este último, del que, consecuentemente, tampoco pueden formar parte los «honorarios técnicos», pues estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de las construcciones, instalaciones y obras.

No deben confundirse los conceptos de «presupuesto de ejecución material» y «presupuesto de ejecución por contrata», dado que el segundo se obtiene añadiendo al primero determinados conceptos incrementadores, que, en realidad, son ajenos al coste de la construcción, de la instalación o de la obra. La jurisprudencia ha determinado que el «coste real y efectivo» es el «presupuesto de ejecución material» y no más.

Por tanto, la base imponible del ICIO está constituida por el «coste real y efectivo» de la construcción, instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquélla los «gastos generales», el «beneficio industrial» ni los «honorarios técnicos», ya de redacción del proyecto, ya de dirección de la obra, ya que la Ley no habla de «coste total» sino de «coste real y efectivo», pues estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de las construcciones, instalaciones y obras.

Se establece que la liquidación provisional se determine en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, o bien en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto, cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea. Sea cual sea el sistema de determinación (directo u objetivo), en todo caso, la liquidación provisional es a cuenta de la liquidación definitiva. No se discute que en esta ocasión se han producido cambios entre el coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra y el presupuesto de ejecución material

Del presupuesto de ejecución material (visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituye un requisito preceptivo) o del coste estimado (resultante de los índices o módulos que, en su caso, se prevea en la ordenanza municipal correspondiente) ha de partir la liquidación provisional. En el caso de la liquidación definitiva no importa tanto el punto de partida como el punto de llegada y éste no es otro que el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

El legislador ha ideado una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva, con la cual se anticipa la percepción, sujeta a regularización, de la cantidad que corresponda ingresar en concepto de ICIO, lo que tiene una finalidad recaudatoria para conseguir una anticipación del tributo, aunque no se haya "completado" aun toda la estructura del tributo; la contraprestación es una gestión más sencilla.

Sobre esta base imponible se aplica un gravamen para obtener la cuota tributaria que debe ingresarse. En algunos supuestos especiales puede corresponder el disfrute de bonificaciones, dependiendo del lugar, el tipo de construcción, instalación u obra, o bien como respuesta a acontecimientos de excepcional interés público.

Este impuesto se devenga desde el inicio de la construcción, instalación u obra, incluso si todavía no se ha concedido la licencia o no se ha contestado a la comunicación previa. Simplemente debe subrayarse que por la naturaleza especial de este tributo nos situamos ante un devengo anticipado que genera un ingreso a cuenta.

Recordando que la verdadera y única base imponible del impuesto es la que está representada por el coste real y efectivo, que no el coste presupuestado ni tampoco el coste estimado, legalmente se ha establecido una comprobación administrativa que dará lugar a la modificación o la confirmación de la liquidación provisional. La razón de esta liquidación definitiva del impuesto estriba en que, de lo contrario, se estaría renunciando al conocimiento exacto de la base imponible y, por tanto, se estaría gravando por una capacidad económica diferente de la legalmente prevista. La liquidación definitiva, independientemente de cual sea el punto de partida de la liquidación provisional, tiene un punto de llegada, como es determinar el coste real y efectivo, y no otro distinto. Siendo las cosas así, la Administración municipal, por ser la gestora del impuesto, puede modificar el método de cálculo empleado en la liquidación provisional, puesto que la comprobación administrativa tiene por objeto determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, incluso cuando en la liquidación provisional se utilizaron los módulos o índices establecidos en la ordenanza fiscal.

Por eso, no resultará ajustada a derecho la liquidación definitiva que incluya el valor de conceptos o partidas no incluidas en la liquidación provisional, ni siquiera al amparo de un cambio de método en la determinación de la base imponible en la liquidación definitiva.

Y, por otra parte, como estamos ante una liquidación provisional satisfecha en base a una licencia de obras, la mecánica del impuesto hace inferir que el ingreso realizado en su día en concepto de liquidación provisional era un ingreso debido. Ahora bien, si por cualquier causa nos encontramos ante una falta de construcción de la obra y la caducidad de la licencia obtenida, podrá concluirse que no se llegó a realizar el hecho imponible, por lo que procede la devolución del ingreso que como liquidación provisional se había satisfecho.

El fundamento legal se residencia en el artículo 31.1 de la Ley General Tributaria, que establece que «la Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo»; y añade que «son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo». En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes.

De todo lo anterior derivan las siguientes consecuencias:

- a) El ICIO procede sólo en los supuestos de construcciones, instalaciones u obras en los que es precisa la obtención de licencia, o bien la presentación de comunicación previa o declaración responsable.
- b) Se devenga con carácter provisional con base al presupuesto de ejecución material, sin perjuicio del devengo definitivo que se efectúe según el coste real.
- c) No se engloban en el concepto de coste real aquellas partidas que no se encuentran acogidos de manera estricta en el coste de ejecución material; es decir, ni los impuestos, ni las tasas públicas, ni los honorarios profesionales, ni el beneficio empresarial del contratista.
- d) La falta de construcción, bien por desistimiento unilateral bien por caducidad o nulidad de la licencia, hace que proceda la devolución del ingreso realizado como liquidación provisional por ser indebido, al no existir hecho imponible del impuesto.

[Consulta V0944-22 de la D.G. de Tributos ICIO 29/04/22](#)

Jurisprudencia. Sentencias Tribunal Supremo:

- [STS 827/2021 ECLI:ES:TS:2021:827 Poder judicial](#)
- [STS 1686/2021 ECLI:ES:TS:2021:1686 Poder judicial](#)