

ASUNTO: IMPUESTOS

Sobre conceptos que integran la Base Imponible del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

218/16

F

INFORME

I. HECHOS. ANTECEDENTES.-

Plantea el Sr. Alcalde de referido Municipio la emisión de informe sobre el asunto arriba epigrafiado.

II. LEGISLACIÓN APLICABLE.-

- Constitución española (CE)
- Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL)
- Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por RD 1098/2001.

III. FONDO DEL ASUNTO.-

Se concreta en determinar cuál sea la base imponible en el Impuesto de Construcciones, instalaciones y obras, en la tasa por expedición de licencias de obras y Tasa por licencia de apertura de establecimientos

A) BASE IMPONIBLE EN EL ICIO

PRIMERO. REGULACIÓN. JURISPRUDENCIA. EVOLUCIÓN NORMATIVA.- Como primer acercamiento para abordar el fondo del asunto sobre el cual girará el contenido del presente informe, debemos acudir al artículo 103 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, en su originaria redacción. Así el párrafo 1 de dicho precepto establecía:

“ La base imponible del impuesto esta constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.”

Tan escueta redacción dada por el legislador para definir los conceptos que integraban la Base imponible del ICIO, no tardó en originar numerosas dudas y distintas interpretaciones sobre la configuración real de la misma, es decir, qué conceptos se consideraban incluidos y cuáles excluidos de la base imponible del impuesto.

Estas dudas tuvieron su fiel reflejo en numerosas sentencias, entre las que referimos las siguientes:

- STS de 3 de abril de 1999: *“Una copiosa jurisprudencia, suscitada por la aplicación de este impuesto municipal, y de la que es buen exponente la Sentencia de 15 de noviembre de 1997, consolidó precisamente que la interpretación del artículo 103.1 LHL, se perfila conjugándolo con lo establecido en el artículo 104, en el sentido de que el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que reconozcan aquélla como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el citado artículo 104 tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el artículo 68 a) del Reglamento General de Contratación, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la*

correspondiente obra ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor”.

- STS de 15 de noviembre de 1997: Por lo que se refiere a la inclusión en la base imponible del ICIO de las partidas correspondientes a gastos generales y beneficio industrial, o la cantidad correspondiente al IVA, la interpretación del artículo 103.1 LHL se perfila, conjugándolo con lo establecido en el artículo 104, en el sentido de que el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que reconozcan aquella como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el citado artículo 104 tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el artículo 68, a) del Reglamento General de Contratación compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor. Por todo ello procede estimar el presente motivo de casación.

- STS de 12 de Mayo de 1997: Respecto a la procedencia de incluir en la base imponible del ICIO el importe de los honorarios del arquitecto que dirija la realización del proyecto, esta Sala se ha pronunciado, en Sentencias de 1 febrero 1994, 21 y 27 febrero 1995 y 2 y 29 abril 1996, en contra de la tesis mantenida por la Corporación

recurrente, atendiendo a un criterio de interpretación sistemático, que conjuga lo dispuesto en el artículo 103.1 LHL con lo que establece el artículo 104 de la misma Ley, el cual cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, presupuesto que no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean objeto de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra.

Respecto a la partida correspondiente al porcentaje sobre ese presupuesto, estimado por la Corporación recurrente como beneficio industrial de contratista, esta Sala ha mantenido una doctrina contraria a su inclusión, en Sentencias de 29 junio 1994 y 20 febrero 1995, donde se trataba de obras públicas en los que la liquidación se habla girado sobre el presupuesto elaborado por la Administración y no se conocía el precio en que la obra había sido finalmente adjudicada. Tratándose, como en este caso, de ejecuciones de obras de carácter privado hemos declarado en las ya citadas Sentencias de 2 y 29 abril 1996 que, no hay dato alguno que permita suponer que el presupuesto presentado al solicitar la licencia de obras no corresponda al que realmente va a ser llevado a cabo ni existe razón que justifique que el mismo se incremente con total automatismo en un determinado porcentaje que no se refleja en las partidas del proyecto sometido al correspondiente visado.

Hasta llegar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Mayo de 1999, dictada como consecuencia de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina; que viene a aclarar qué conceptos integran la base imponible y cuáles han ser excluidos:

"...ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68 a) del Reglamento General de la Contratación del Estado, aprobado por Decreto

3410/1975, de 25 de noviembre (RCL 1975\2597 y ApNDL 3029), compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto lo incrementan, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el IVA repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación -Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 1997 (RJ 1997\4827) y demás en ella citadas-, y la del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, pese a que, en virtud de lo prevenido en el Real Decreto 555/1986, de 21 de diciembre (RCL 1986\874 y 2924), ha de incluirse en los proyectos de edificación y obras, pero que, por ser gasto igualmente ajeno al estricto costo del concepto de obra civil, debe ser excluido del cálculo de la base aquí cuestionado.”.

Esta sentencia realiza dos importantes aportaciones para la clarificación de la cuestión objeto del presente informe:

1º.-Referir la base imponible del impuesto al coste de ejecución material de la obra, instalación o construcción.

2º.-Declarar la relación de conceptos que deben excluirse:

- Gastos generales
- Beneficio industrial del contratista
- Honorarios profesionales
- IVA repercutido al propietario por el constructor
- Equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella

- Estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo

Tuvieron que pasar más de tres años desde la sentencia comentada para que el legislador aclarase esta cuestión y determinara los conceptos integradores de la base imponible de este impuesto. En efecto, la Ley 51/2002, de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, da nueva redacción al artículo 103.1 y dispone:

“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.”

La redacción de este precepto ha sido mantenida en el art. 102 el vigente Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Por tanto, con arreglo a normativa hoy vigente, la Base Imponible del ICIO estará constituida por el coste efectivo, considerándose a tal el coste de ejecución material.

El TRLHL explícitamente establece qué conceptos deben estar excluidos para el cálculo de la base Imponible del ICIO:

- *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 con la construcción, instalación u obra.*

- *Los honorarios de profesionales.*
- *El beneficio empresarial del contratista.*
- *Cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material."*

No obstante la mejora en la redacción del concepto de Base imponible del Impuesto, y su específica relación de exclusiones, lo cierto es que aún siguen planteándose dudas sobre esta cuestión que no pueden resolverse de otra forma que delimitando el contenido del término "*coste de ejecución material*".

SEGUNDO. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE "COSTE DE EJECUCIÓN MATERIAL.-Para una aproximación sobre el asunto es necesario acudir al vigente Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por RD 1098/2001, que si bien es una norma aplicable exclusivamente a la contratación que realicen éstas, lo cierto es que en su artículo 131 define el concepto de presupuesto de ejecución material:

"Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas".

Previamente, el artículo 130 de dicho Reglamento establece el sistema de cálculo de los precios de las unidades de obra:

1. El cálculo de los precios de las distintas unidades de obra se basará en la determinación de los costes directos e indirectos precisos para su ejecución, sin incorporar, en ningún caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que pueda gravar las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados.

2. Se considerarán costes directos:

- a. La mano de obra que interviene directamente en la ejecución de la unidad de obra.*
- b. Los materiales, a los precios resultantes a pie de obra, que quedan integrados en la unidad de que se trate o que sean necesarios para su ejecución.*

- c. *Los gastos de personal, combustible, energía, etc, que tengan lugar por el accionamiento o funcionamiento de la maquinaria e instalaciones utilizadas en la ejecución de la unidad de obra.*
- d. *Los gastos de amortización y conservación de la maquinaria e instalaciones anteriormente citadas.*

3. *Se considerarán costes indirectos:*

Los gastos de instalación de oficinas a pie de obra, comunicaciones, edificación de almacenes, talleres, pabellones temporales para obreros, laboratorio, etc., los del personal técnico y administrativo adscrito exclusivamente a la obra y los imprevistos. Todos estos gastos, excepto aquéllos que se reflejen en el presupuesto valorados en unidades de obra o en partidas alzadas, se cifrarán en un porcentaje de los costes directos, igual para todas las unidades de obra, que adoptará, en cada caso, el autor del proyecto a la vista de la naturaleza de la obra proyectada, de la importancia de su presupuesto y de su previsible plazo de ejecución.

El término empleado en el referido art. 130 nos da la pista para delimitar el concepto de *coste de ejecución material: aquellos que sean precisos para su ejecución*. Por esta vía deberán quedar excluidos del coste de ejecución material, y de la base imponible del ICIO, además de las propias exclusiones contenidas en el art. 102 del TRLHL, todos aquellos conceptos que no constituyen por sí un elemento necesario en la obra, instalación o construcción.

Por otro lado, y a efecto de conceptuar las posibles exclusiones de conceptos de la base imponible, no podemos olvidar cómo el artículo 100 del TRLHL conceptúa el hecho imponible del impuesto:

"(el) hecho imponible 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,..."

Dicho todo lo anterior, consideramos clasificadora la Consulta Vinculante V0203-08, de 4 de febrero de 2008 de la Subdirección General de Tributos Locales, y que por su interés pasamos a reproducir parcialmente:

"El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la determinación de la base imponible del ICIO, el concepto de coste real y efectivo de la obra y los costes que deben incluirse o excluirse de la base imponible. Así, podemos destacar:

1.- La sentencia de 17 de noviembre de 2005 que, en su fundamento quinto, señala que *"el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia de la que se hacía eco la sentencia recurrida, los gastos generales, el beneficio industrial y el IVA. Pero, además, entre las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra no se incluyen tampoco el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas (sí el coste de su instalación o colocación); tampoco se incluye el coste de las instalaciones sobre la obra civil... En consecuencia, debe estimarse parcialmente la demanda, anulando el acuerdo dictado en reposición por el Ayuntamiento de Vinaroz y, consiguientemente, la controvertida liquidación, exclusivamente en cuanto a la exclusión de la base imponible del ICIO del coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas -salvo su instalación- que por sí mismas no necesiten licencia urbanística, aunque precisen alguna otra autorización administrativa..."*

2.- La sentencia de 5 de octubre de 2004 que, en su fundamento cuarto, indica que: *"es evidente que, para la inclusión del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de*

base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.) sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización". Este mismo criterio se recoge en la sentencia de dicho Tribunal de 16 de diciembre de 2003.

3.- La sentencia de 31 de mayo de 2003 que, en su fundamento tercero, indica que: " *el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical del precitado art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales pudiera inducir a suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que la reconozcan como causa de su realización, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere claramente el art. 104 de la propia norma -la Ley de Haciendas Locales, se entiende-, tanto si fue presentado para su visado como si no lo fue, y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68.a) del Reglamento General de la Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto lo incrementan, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el*

IVA repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación...". Este mismo criterio se recoge en las sentencias de dicho Tribunal de 30 de marzo de 2002, de 30 de abril de 2001, 15 de abril de 2000 y de 24 de julio de 1999.

4.- La sentencia de 21 de junio de 1999 señala que *"en el coste real y efectivo de la obra que se pretende realizar, deben comprenderse, para definir la base imponible del ICIO y, en su caso, también (con las modulaciones correspondientes) de la Tasa por Licencia de Obras, las partidas correspondientes a los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, coloquen o efectúan -como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia- en el conjunto constructivo de lo que, según el caso de autos, va a constituir o constituye, a modo de un solo todo, la Estación Transformadora proyectada"*.

5.- La sentencia de 28 de junio de 1996 considera que *"tratándose de instalaciones, aun cuando el artículo 103.1 de la Ley de Haciendas Locales (LHL) parezca considerar como base imponible del ICIO, el coste de las mismas, el concepto ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél, y lo que el artículo 101 LHL sujeta al ICIO es la realización de instalaciones siempre que para ello se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística....el objeto del ICIO no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación"*.

6.- La sentencia de 3 de abril de 1996 indica que: *"...por lo que se refiere a la maquinaria instalada en un establecimiento industrial, insistiendo en la línea ya marcada por nuestra S. 15 de marzo de 1995, ha de señalarse que el objeto del tributo no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de sus instalación, puesto que son las transformaciones del terreno necesarias para la implantación de la industria las que precisan de una licencia previa de obras o urbanística, aunque luego el ejercicio de la actividad requiera de otras autorizaciones posteriores, por lo que es acertada la decisión de la sentencia de instancia, de incluir en la base imponible el coste del montaje del equipo industrial que había de colocarse en la planta proyectada y excluir, en cambio, las partidas correspondientes al precio de adquisición de ese equipo...."*

Como dispone el artículo 100 del TRLRHL, el hecho imponible del ICIO está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, con independencia de que se haya obtenido o no dicha licencia.

El primer término del hecho imponible es la realización de "construcciones", es decir, fabricar, edificar, levantar o erigir algo propio de la arquitectura o la ingeniería.

Definir el término instalación es una labor más complicada porque se trata de una palabra cuyo uso se ha extendido hasta tal punto que se emplea para designar lo que en propiedad es un edificio o una construcción, así se habla de instalaciones industriales cuando lo que se quiere decir es fábrica, se utiliza el término de instalaciones portuarias como sinónimo de puertos o dársenas. El Diccionario de la Real Academia Española indica que "instalación" es "la acción o efecto de instalar" y, a su vez, que "instalar" es "poner o colocar en el lugar debido a alguien o algo" y también, más específicamente, "colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de

utilizar, como en una fábrica, los conductos de agua, aparatos para la luz, etc."

Cuando el TRLRHL menciona el término "obra", se entiende que se refiere a cualquier acto, operación o trabajo, en un sentido distinto y más amplio o genérico que el de "construcción". Con ello se pretende incluir en el hecho imponible del ICIO no solamente el proceso constructivo (lo que se entiende usualmente como nueva planta), sino cualesquiera otras actuaciones de uso del suelo o la edificación (rehabilitación, reforma, acondicionamiento, etc.), para abarcar y comprender los distintos términos que se utilizan por las legislaciones urbanísticas.

La base imponible del impuesto, tal como dispone el artículo 102 del TRLRHL, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, el coste de ejecución material de aquélla. En la definición de la base imponible se excluye expresamente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 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, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Este concepto de base imponible del artículo 102 del TRLRHL coincide el del artículo 103 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, según redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988.

Con esta reforma se realizaron dos modificaciones importantes en el concepto de base imponible del ICIO, la primera de ellas aclara qué se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquélla. La segunda, añade otros conceptos excluidos a la regulación anterior:

los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Por tanto, la exclusión en la base imponible ICIO de los conceptos de IVA, honorarios, beneficio empresarial, gastos generales, que se realizan en alguna de las Sentencias del Tribunal Supremo relacionadas anteriormente, se recogen expresamente en el concepto de base imponible del TRLRHL.

El problema se centra en la inclusión o exclusión en la base imponible del ICIO del coste de elementos, como la maquinaria, contruidos por terceros fuera de la obra.

Las sentencias citadas del Tribunal Supremo excluyen de la base imponible del ICIO el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas -salvo el coste de su instalación- contruidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesiten licencia urbanística. Sin embargo, el Tribunal Supremo matiza lo anterior señalando que sí que se incluyen en la base imponible del ICIO las instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (como son las instalaciones de fontanería, electricidad, calefacción, saneamiento, aire acondicionado centralizado, ascensores en la construcción de un edificio de viviendas), es decir, incluye el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia.

Han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando

parte consustancial no sólo del presupuesto de la obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

Por tanto, para analizar si una determinada partida de maquinaria o instalaciones debe incluirse en la base imponible del ICIO deberá tenerse en cuenta si se cumplen los dos requisitos siguientes:

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

La instalación que supone la incorporación de elementos estables y configurados de una instalación permanente, que no supone un montaje sustituible, sino que se instala con vocación de permanencia dando lugar a una estructura determinada y que además de precisar las correspondientes autorizaciones exigidas por la legislación específica, exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras o urbanística, no puede ser ajena al coste de la instalación como base imponible del ICIO.

El presupuesto de la exigencia de licencia de obras o urbanística es el elemento fundamental para que se produzca el hecho imponible del ICIO, y el concepto de instalación, como uno de los hechos imponibles del impuesto, junto con las obras y las construcciones perdería todo sentido, y así ha de entenderse como instalación gravable, aquella que necesariamente sometida a licencia de obras o urbanística, suponga una estructura con sustancia y entidad suficiente y autónoma, que con una vocación de permanencia signifique el principal de lo instalado, sin que pueda considerarse un elemento auxiliar de ese principal, que por sí constituye la propia instalación.”

B) BASE IMPONIBLE EN LA TRASA POR EXPEDICIÓN DE LICENCIAS URBANÍSTICAS

Los mismos fundamentos jurídicos deben aplicarse para la determinación de la base imponible de esta tasa. Así, la Dirección General de Tributos, en su consulta de 10 de febrero de 2015, aclara que el hecho imponible de la tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas consiste en la realización de la actividad administrativa tendente a verificar si los actos de edificación y uso del suelo se adecúan o no a la normativa urbanística, así como a la tramitación y expedición de la correspondiente licencia y es un tributo distinto del ICIO, cuyo hecho imponible, está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación y obra para la que se exija licencia de obras o urbanística.

Es cierto que sobre esta cuestión existen distintas posiciones doctrinales, para Quirós Roldán y Estella López entienden que la práctica consiste en tomar como base individual el coste real y efectivo de la obra, construcción o instalación, y no el coste administrativo; y sobre dicha base individual se aplicará la tarifa. Por tanto, si la finalidad de las tasas consiste en cubrir el gasto de la actividad o servicio prestado por la Administración, entendemos que en la exacción de la tasa se está atendiendo exclusivamente a criterios de capacidad económica, pero nunca al coste administrativo, ya que la mayor cuantía de la obra no es criterio suficiente para determinar la mayor relevancia de la actuación administrativa. No hemos de olvidar que la actuación administrativa de comprobación de la legalidad urbanística será más costosa por ejemplo, en base al lugar de ubicación de la construcción al exigir una mayor comprobación de la legalidad urbanística (...), y no solamente basada en criterios de cuantía de la obra. Del mismo modo se manifestó Hernández Lavado.

Pero como bien ha señalado Ruiz Garijo, *“la Ley establece unos parámetros básicos en la fijación de la cuantía de la tasa. En este punto, no sólo es admisible sino necesaria la colaboración del Reglamento, sobre todo en la cuantificación de las tasas locales. En el ámbito local de la Ordenanza fiscal goza de unas facultades más extensas, tal y como vimos. No debemos olvidar la exigencia del principio de autonomía local. Éste permite que el acuerdo de*

imposición del Pleno de la Corporación Local establezca y cuantifique una tasa y la Ordenanza desarrolle el resto de elementos, siempre al amparo de la L.R.H.L.”.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia en Sentencia de 31 de enero de 2002, asimila base imponible de estas tasas a la del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y, en este sentido, respecto al concepto “coste real y efectivo” señaló: *“En el ámbito de las Haciendas Locales, el concepto de Coste Real y Efectivo de una obra, está indeterminado, y se emplea en la configuración de diversas figuras impositivas, concretamente en el I.C.O., en lo que se refiere a la determinación de la base imponible. Parece ser exigencia lógica, que su determinación, la determinación de lo que signifique Coste Real, y consiguientemente, el conjunto de elementos que lo integran, sea idéntica en todo el sistema impositivo local, a los efectos de evitar discordancias como las que se producen en estos autos. Todo ello, con la finalidad de evitar que un mismo concepto de lugar a conclusiones distintas. Efectivamente, no puede decirse de una parte que, el coste de una obra, (que es al fin y al cabo un dato de la realidad), en unos casos sea el presupuesto del proyecto, y en otros, el presupuesto incrementado con los gastos generales, los honorarios y el beneficio industrial, o que en unos casos se tomen en consideración los honorarios de arquitecto y, en otros no.*

Así las cosas, la misma cifra que sirve para determinar la base imponible en el I.C.O., es la que debe determinar la base imponible en la Tasa Urbanística”.

Así respecto a estos conceptos el mismo Tribunal en Sentencia de 31 de enero de 2002, en su fundamento jurídico segundo determinó: *“La S.T.S. de 5 de julio de 1999, ha sostenido: “La Sala ha tenido ocasión de resolver reiteradamente acerca del tema. Uno de sus últimos pronunciamientos lo constituye la Sentencia de 24 de mayo de 1999, recaída en un recurso de casación para unificación de doctrina –el 2747/94- en que, remitiéndose, entre otras a las Sentencias de 1 de febrero de 1994 y 14 de mayo y 15 de noviembre*

de 1997, declaró que 'el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical del precitado art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales pudiera inducir a suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que la reconozcan como causa de su realización, sino solo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere claramente el art. 104 de la propia norma –la Ley de Haciendas Locales, se entiende-, tanto si fue presentado para su visado como si no lo fue, y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68.a) del Reglamento General de la Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, compuestos por una heterogénea serie de elementos que solo de un modo indirecto lo incrementan, no tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el I.V.A. repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación (...), y la del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, pese a que en virtud de lo prevenido en el Real Decreto 555/1986, de 21 de diciembre, ha de incluirse en los proyectos de edificación y obras, pero que, por ser gasto igualmente ajeno al estricto costo del concepto de obra civil, debe ser excluido del cálculo de la base aquí cuestionado". Señalando en el fundamento jurídico tercero que "el coste real y efectivo de la obra, estará directamente en función del precio pagado por la misma".

Por tanto, las mismas reglas que para el cálculo de la base imponible del ICIO deben aplicarse en la tasa por expedición de licencias urbanísticas.

C) BASE IMPONIBLE EN LA TASA POR EXPEDICIÓN DE LICENCIAS DE APERTURA

No obstante la actividad que la Administración debe realizar para el otorgamiento de este tipo de licencias, no existe vinculación con el presupuesto de ejecución material de las obras realizadas para el ejercicio de la actividad y de la determinación de la base imponible de esta tasa, pues de otro modo estaríamos ante la ruptura del principio "*non bis in idem*", ya que haríamos tributar dos veces por el mismo concepto; cosa que no ocurre entre el CIO y la tasa por expedición de licencias urbanísticas.

IV. CONCLUSIONES.-

A la hora de calcular la base imponible tanto del ICIO como de la Tasa por expedición de licencias urbanísticas, además de las exclusiones contenidas en el artículo 102 del TRLRHL (IVA 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), hay que añadir, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, "*los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación*".