
ESTUDIOS

LA BASE IMPONIBLE Y EL TIPO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Inés IDIGORAS RUBIO

Abogada
Miembro de la AEDAF

Antonio TENA NUÑEZ

Abogado

Idoia BENGOA GEISLER

Abogada

Sumario

I.- INTRODUCCION

II.- EL CONCEPTO DE "COSTE REAL Y EFECTIVO" A EFECTOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

III.- PUNTO DE PARTIDA: EL PROYECTO VISADO POR EL COLEGIO

IV.- PARTIDAS EXCLUIDAS DEL COSTE REAL Y EFECTIVO:

- a) *Honorarios técnicos.*
- b) *Gastos generales y beneficio industrial.*
- c) *Maquinaria.*
- d) *Impuesto sobre el Valor Añadido.*

V.- EL TIPO IMPOSITIVO

ESTUDIOS

1.- INTRODUCCION

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO) fue creado por la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y viene regulado en sus artículos 101 a 104.

Posteriormente, entre Junio y Julio de 1989, se promulgaron normativas propias por parte de los Territorios Históricos (Norma Foral 45/89 en Alava, 10/89 en Bizkaia y 15/89 en Gipuzkoa), muy similares a la estatal, salvo en materia de tipos aplicables –que pueden ser más gravosos aquí que en la normativa estatal, como se comentará más adelante–.

El ICIO se define en las cuatro normativas aludidas como un tributo de implantación potestativa para los Municipios, e indirecto, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro de cada término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística.

Un precepto en el que las cuatro normativas aludidas coinciden literalmente es el referente a la determinación de la base imponible del ICIO:

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

Este impuesto ha sido discutido por la doctrina ya desde antes de su implantación –se ha discutido, entre otros temas, su legalidad, su compatibilidad con la normativa comunitaria y con la tasa por concesión de la licencia o el momento de su exacción–; pero uno de los mayores problemas que ha planteado en la práctica es la definición de la base imponible.

II.- EL CONCEPTO DE “COSTE REAL Y EFECTIVO” A EFECTOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

El problema consiste en delimitar el significado del concepto jurídico indeterminado de “coste real y efectivo” introducido por la legislación.

Los Ayuntamientos, por motivos obvios, han identificado este término con el coste total de la obra, y en consecuencia han venido practicando liquidaciones del impuesto en las que gravan todo tipo de coste, incluyendo partidas como los honorarios profesionales del arquitecto, el beneficio industrial, un determinado porcentaje de gastos generales, el precio de la maquinaria instalada e incluso el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) aplicable sobre los costes.

Tribunales y Doctrina han reaccionado contra esta interpretación. En palabras de Joan Pagés I Galtés, no se debe confundir «lo que se paga “por” la obra con lo que se paga “con motivo» de la obra (...), no es lícito identificar el “coste real y efectivo” con el “coste total” de la obra”.

El fundamento de esta distinción entre coste total y coste real y efectivo está en la razón de ser de este impuesto. Ya el 23 de Septiembre de 1.991, el Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Valencia afirmó que “estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de construcciones, instalaciones u obras”.

I. Idígoras Rubio y otros

La base imponible y el tipo impositivo...

En consecuencia, deduce Pagés I Galtés, "si esta manifestación de riqueza es lo que pretende medir la base imponible del ICIO (...), tan sólo los gastos susceptibles de generar esta riqueza deberán reputarse como coste real y efectivo".

III.- PUNTO DE PARTIDA: EL PROYECTO VISADO POR EL COLEGIO

Para hallar estos gastos susceptibles de generar riqueza, debemos partir del presupuesto del proyecto visado por el Colegio Profesional correspondiente. Así lo indica la normativa reguladora de este impuesto, cuando ordena la liquidación provisional en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; terminada la obra, el Ayuntamiento comprobará y modificará, en su caso, la liquidación practicada.

El punto de partida es, pues, este presupuesto del proyecto visado por el Colegio Profesional (siempre que exista tal visado). Pero la Ley no establece una identidad de dicho presupuesto con la base imponible del impuesto; tan sólo las partidas que supongan un "coste real y efectivo", en el sentido de "manifestación de afloramiento de riqueza" expuesto anteriormente, integrarán la base imponible.

El artículo de Pagés I Galtés, citado más arriba, estudia una serie de partidas de discutida inclusión en la base imponible del ICIO. Sin embargo, las conclusiones a las que llega deben matizarse, dado que este autor escribe en 1992, cuando apenas había Sentencias de TSJ y aún no se había creado Jurisprudencia alguna del Tribunal Supremo. En el presente artículo nos referimos a las partidas sobre las cuales se han pronunciado el Supremo y los TSJ.

IV.- PARTIDAS EXCLUIDAS DEL COSTE REAL Y EFECTIVO

La cuestión sobre la interpretación "extensiva" o "restrictiva" del concepto de "coste real y efectivo" ha llegado a los Tribunales, pudiéndose afirmar al día de hoy que la tendencia mayoritaria aboga por la interpretación restrictiva, en base a los argumentos expuestos más arriba.

Así, Sentencias como la precitada de 23 de Septiembre de 1991 del TSJ de Valencia, 16 de Junio de 1993 del TSJ de Canarias, 21 de Octubre de 1993 del TSJ de Extremadura o 16 de Marzo de 1994 del TSJ del País Vasco avalan esta interpretación, y lo que es más importante, es consagrada por la Jurisprudencia creada por el Tribunal Supremo hasta el momento mediante Sentencias de 1 de Febrero (Ref. Aranzadi 1.326), 3 de Febrero (Ref. Aranzadi 1.329) y 29 de Junio (Ref. Aranzadi 4.743) de 1994 –frente a la postura contraria sostenida por la solitaria Sentencia (valga el aforismo "la excepción confirma la regla") de 26 de Mayo de 1994 (Ref. Aranzadi 3.542)–.

A continuación enumeramos las partidas que, conforme a las Sentencias de referencia, deben entenderse excluidas de la base imponible del ICIO, haciendo alusión a los pronunciamientos más significativos que se han dado sobre cada una:

ESTUDIOS

a) Honorarios técnicos

Existen múltiples resoluciones al respecto; resulta esclarecedora la fundamentación que ofrece la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Febrero de 1994 (Ref. Aranzadi 1.326) para la exclusión de este concepto de la base imponible. Interpreta el artículo 103.1º de la Ley de Haciendas Locales en conjugación con el artículo 104 de la misma Ley, y en consecuencia afirma lo siguiente:

Se debe cuantificar la base imponible "en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material de proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra".

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Febrero de 1994 (Ref. Aranzadi 1.329) se pronuncia en el mismo sentido, remitiéndose en su argumentación a la Sentencia anterior.

Ya la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 23 de Septiembre de 1991 se posicionaba a favor de la exclusión de los honorarios técnicos por la siguiente razón:

"Igualmente no pueden formar parte del coste real y efectivo, en lo que concierne al presente impuesto, los honorarios técnicos, pues estamos ante un impuesto de carácter real que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de construcciones, instalaciones u obras".

En idénticos términos se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en Sentencia de 16 de Junio de 1993.

b) Gastos generales y beneficio industrial

La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Junio de 1994 (Ref. Aranzadi 4.743) recoge la argumentación expuesta en pronunciamientos anteriores, al determinar que en el coste de ejecución material de la obra no se incluyen:

"los gastos generales (...), 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".

Anteriormente, el Supremo se había pronunciado acerca de los gastos generales y el beneficio industrial en su Sentencia de 3 de Febrero (Ref. Aranzadi 1.329) del mismo año:

"El presupuesto a que ha de atenderse para cuantificar la base imponible es el de ejecución material de la obra, en el que no se integran ni los honorarios del arquitecto y aparejador que intervienen en su elaboración y ejecución, ni el beneficio industrial del contratista o el porcentaje de gastos generales de aquel".

Al igual que en el caso de la partida anterior, sobre este concepto se pronunció la Sentencia del TSJ de Valencia de 23 de Septiembre de 1991:

I. Idígoras Rubio y otros

La base imponible y el tipo impositivo...

"Una cosa es el coste real y efectivo de una obra y otra distinta los gastos que se tengan que realizar para sufragar o atender dicho coste, y el beneficio industrial; no formando estos últimos parte del primero, pues (...) la Ley no habla de coste total (por todos los conceptos) sino de coste real)".

Esta fundamentación es tomada como base por la Sentencia del TSJ de Extremadura de 21 de Octubre de 1993.

c) *Maquinaria*

El precio de la maquinaria instalada no debe formar parte de la base imponible, conforme a Sentencias como la del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de Junio de 1993, la cual afirma rotundamente:

"los gastos que deben formar parte de la base imponible del ICIO son únicamente los referidos a las obras, edificaciones e instalaciones que merecen el calificativo técnico de "obra civil", con exclusión en todo caso del coste de las maquinarias".

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencia de 16 de Marzo de 1994, extiende la exclusión a determinadas instalaciones, argumentando que "la instalación que es relevante a efectos urbanísticos nunca se confunde con el aparato, máquina, equipamiento electromecánico o sistema industrial que se incorpora, instala o monta en un edificio (...). Las instalaciones a que el ICIO hace alusión son precisamente las mismas y no otras que las contempladas por el artículo 1º del Reglamento de Disciplina Urbanística, es decir, aquéllas que son producto de los actos de edificación, y no, por contra, aquellas otras que son materia de intervención administrativa por medio de otras licencias".

d) *Impuesto sobre el valor añadido*

Paradójicamente, el pronunciamiento judicial mas claro en favor de la exclusión del IVA de la base imponible se da en una de las escasas Sentencias que apoyan, en principio, la tesis extensiva: la Sentencia de 18 de Julio de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, al asegurar que los impuestos sobre el coste real están "excluidos de la base imponible en la intención del legislador".

También la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales contestó el 29 de Noviembre de 1989 a una consulta que se le planteó en el sentido de negar la inclusión del IVA dentro de la base imponible.

Emilio Aragonés Beltrán considera necesaria esta exclusión, porque de lo contrario se produciría "un evidente contrasentido sobre impositivo, pues según el ya citado artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (apartado 2-4º), el importe del Impuesto sobre construcciones ha de incluirse en la base imponible del IVA".

En efecto, la normativa vigente del IVA establece que, estando la base imponible de dicho impuesto constituida por el importe total de las contraprestaciones de las operaciones sujetas, se incluyen en el concepto de contraprestación, entre otros supuestos concretos, el siguiente:

ESTUDIOS

“Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Consecuentemente, si el ICIO forma parte de la base imponible del IVA, ¿cómo puede el IVA a su vez formar parte de la base imponible del ICIO?

En conclusión, y siguiendo los pronunciamientos judiciales mayoritarios y la Jurisprudencia existentes en el momento actual, la base imponible del ICIO no puede ser fijada en función de los costes totales de las obras, sino que debe restringirse al “coste real y efectivo”, interpretado éste como la manifestación del afloramiento de riqueza que se plasma materialmente en la construcción. Las partidas concretas a incluir o excluir dependen de su integración o no dentro de este concepto.

En el caso concreto de los honorarios profesionales, los gastos generales y el beneficio industrial, el coste de la maquinaria y el IVA, debemos concluir que, conforme a la Jurisprudencia existente, no deben incluirse como “coste real y efectivo”.

La labor del Ayuntamiento no consiste, en consecuencia, en añadir partidas que no constituyen, conforme la interpretación jurisprudencial, “coste real y efectivo” de la obra, sino que se trata de una función revisora: debe comprobar, primero, si se ha presentado un proyecto correctamente visado por el Colegio, y segundo, si a la hora de practicar la liquidación final se ha producido una obra mayor de la prevista. En estos términos define dicha función tanto el artículo 104.2º de la Ley de Haciendas Locales como el artículo 4.2º de las nonnativas forales:

“A la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda”.

V.- EL TIPO IMPOSITIVO

Como hemos mencionado anteriormente, las normativas forales y la estatal son básicamente análogas entre sí, excepto en materia del tipo impositivo, en la cual se puede apreciar una relevante diferencia.

A nivel estatal, el tipo del impuesto es del 2%, pero los Ayuntamientos lo pueden incrementar hasta determinados límites en función del tamaño de su población de derecho, con un tope máximo del 4% para municipios con población superior a 100.000 habitantes.

En cambio, en los ámbitos forales vascos, el tipo del impuesto oscila entre un 2% y un 5%, sin que se fije pauta alguna a los Ayuntamientos, de forma que pueden optar libremente dentro de los márgenes citados; el resultado es un encarecimiento impositivo de la construcción dentro de los Territorios Históricos con respecto del ámbito de aplicación de la ley estatal.

I. Idígoras Rubio y otros**La base imponible y el tipo impositivo...**

Esta diferencia es patente en Bizkaia, sobre todo si tenemos en cuenta que grandes ciudades del Estado, como pueden ser Madrid y Barcelona, han optado por mantener unos tipos más bajos de los que les podría corresponder, mientras que en Bizkaia un gran número de municipios de los más diversos tamaños han elegido directamente el tipo más alto.

Hemos preparado un cuadro en demostración de lo que acabamos de afirmar, para lo cual hemos realizado una pequeña encuesta respecto de los Ayuntamientos de las tres capitales vascas, varias ciudades importantes del Estado y distintos municipios dentro de Bizkaia.

AYUNTAMIENTO	TIPO DE GRAVAMEN
BILBAO	5%
SAN SEBASTIAN	4%
VITORIA	2,91%
BARCELONA	3%
BURGOS	2,5%
LOGROÑO	2,65%
MADRID	3,56%
SANTANDER	4%
ATXONDO	5%
BARAKALDO	5%
GETXO	5%
LEJONA	5%
ORTUELLA	5%
SESTAO	5%

Debe tenerse en cuenta que, en muchos municipios, este impuesto convive con la Tasa por el otorgamiento de la licencia de obras, por lo que en la práctica debe atenderse a ambos conceptos a la hora de evaluar el "coste fiscal" de la construcción.

La diferencia en la regulación del tipo impositivo ha sido, a su vez, objeto de recursos ante los Tribunales, aunque entendemos que con poco fundamento, puesto que, como recuerda la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de Marzo de 1994:

"La Ley del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, 12/1.981, establece en su artículo 45 la competencia de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular dentro de su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones Locales, entre los que se encontraría el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, con los únicos límites de atender a la estructura general del sistema tributario local del régimen común y a los principios que lo inspiran, respetar las normas de armonización que la misma Ley recoge, y no establecer figuras impositivas de naturaleza directa distintas a las del régimen común; (...)

De conformidad con el reconocimiento de esta competencia autonómica por la Ley del Concierto Económico, nace la Norma Foral 5/89, de 30 de Junio, de Haciendas Locales, norma, por tanto, no subordinada a la Ley 39/88, y a la que habrá de ajustarse la Norma Foral 10/89, reguladora del impuesto tratado, como así ocurre.

ESTUDIOS

Por todo ello, no estableciendo la Ley 5/89 de Haciendas Locales un tipo de gravamen indicativo o estándar, ni los límites ni pautas sobre los que se deba establecer, la Norma Foral 10/89 es la que directamente fija los límites entre los que deberá moverse la voluntad municipal a la hora de determinar el tipo a aplicar (...).

Vista esta situación, parece procedente cuestionarse la realidad del pretendido "paraíso fiscal" que supuestamente existe en los Territorios Históricos, al menos a nivel general.