



## El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): algunas pinceladas de interés

- [29 octubre, 2021](#)

### I. Introducción

El **impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras** (en adelante, también el “**ICIO**” o el “Impuesto”), se encuentra actualmente regulado en los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 (en adelante, “LRHL”).

Sin embargo, este Impuesto encuentra su origen en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, que lo incorporaba como novedad para sustituir a la Tasa por Licencias Urbanísticas vigente con anterioridad a dicho Impuesto, que había venido sufriendo una desnaturalización al aplicar una cuota cuyo importe superaba el que debía ser su límite legal: el coste del servicio. Así lo declaraba la **Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1999 (núm. recurso 2115/1994)**.

El objetivo perseguido no se cumplió, pues la tasa por licencia de obras se ha mantenido, y lo que se consiguió fue que junto a ella se aplicase el **impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras**, que permite a las Entidades Locales recaudar nuevos ingresos mediante la aplicación de un porcentaje fijo al coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra que se va a efectuar.

### II. Naturaleza jurídica del impuesto

El **ICIO** es un impuesto de titularidad municipal que desde su comienzo, como hemos visto, se configura a partir de la tasa por concesión de la licencia de obra, por lo que su aplicación corresponde íntegramente a las **entidades locales**.

Asimismo, desde una óptica económica, se trata de un impuesto **indirecto**, tal y como lo define el **art. 101.1 TRHL**, que grava manifestaciones indirectas de capacidad económica como puede ser, en este caso, el gasto derivado de la realización de una construcción, instalación u obra.

Además, es un impuesto **potestativo**, pues su aplicación por los Ayuntamientos no es obligatoria. Por ello, su exigencia requiere de un acuerdo de imposición y la aprobación de la correspondiente ordenanza municipal. Es un tributo de cuota variable, porque la misma dependerá de lo que cada entidad local acuerde hasta un máximo del cuatro por ciento sobre la base imponible.

Por último, el **impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras**, es un impuesto **real**, que atiende, como veremos, a un foco patrimonial concreto con independencia de su titularidad, y es un impuesto **instantáneo**, el hecho imponible no se produce de forma continuada y

periódica a lo largo del tiempo, sino que se manifiesta al realizar un acto aislado consistente en una construcción, instalación u obra.

### III. Hecho imponible

De acuerdo con lo establecido en el **art. 100 LRHL**, el **hecho imponible** se encuentra constituido por: *«la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición».*

Atendiendo a lo dispuesto en dicha disposición, cabe destacar, que se trata de cualquier **construcción, instalación u obra** para la que sea necesaria la obtención de la correspondiente licencia, por lo que, la amplitud de los términos es tal, que abarca cualquier modificación que se concrete en la implantación en un terreno de alguna edificación, estructura o elemento fijo o móvil, de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente una manifestación de riqueza que se añade al suelo, no que se sustrae de él, así lo ha establecido el **Tribunal Supremo** en su **sentencia de 22 de julio de 1999 (núm. recurso 7049/1994)**.

#### Exenciones:

El **artículo 100 LRHL**, en su segundo epígrafe, proclama que están **exentos** del pago del impuesto:

1. El Estado, las Comunidades Autónomas y Entidades Locales cuando realicen cualquier construcción, instalación u obra que, estando sujetas al mismo, vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y 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.
2. La Iglesia Católica, de acuerdo con el concordato firmado entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos en 1953, en cuyo artículo IV. B) se le reconoce la exención total y permanente de todo impuesto real, de producto, sobre la renta y el patrimonio.

### IV. Sujetos pasivos

En el vigente artículo 101 LRHL, establece los sujetos pasivos que a título de contribuyentes y sustitutos deben pagar el **impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras**.

#### **Contribuyentes:**

Son **sujetos pasivos** de este impuesto, a título de contribuyente, las personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35,4 LGT, que sean dueños de construcciones, instalaciones u obras, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realicen aquéllas.

Asimismo, a efectos de lo anterior, el mismo artículo 101 LRHL establece que tendrán la consideración de dueño de la construcción, instalación y obra *“quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización”*.

#### **Sustitutos del contribuyente:**

El **artículo 101 LRHL**, en su epígrafe segundo, establece que cuando la construcción, instalación u obra, no sea realizada por el antes definido contribuyente, debe entenderse como sustituto de este último, o aquel sujeto que solicite la correspondiente licencia o preste la correspondiente declaración responsable o comunicación previa o quien realice las construcciones, instalaciones u obras.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

Cabe destacar, que solamente existe una única relación tributaria, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para el que se exija licencia urbanística, por lo que el desplazamiento entre el contribuyente y el sustituto se produce por la realización de cada uno de ellos, del mismo supuesto de hecho. Concretamente en la **STS de 10 de noviembre de 2005**, se aclara que la presencia del sustituto del contribuyente no es imprescindible; por el contrario, no existe cuando la solicitud de la licencia se realiza por el dueño de la obra o contribuyente.

#### **V. Base imponible**

Si bien el **artículo 102.1 del TRLRHL** dispone que la **base imponible** del impuesto se encuentra constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, la determinación y posterior cuantificación de los conceptos que conforman este coste real y efectivo de la construcción, se ha revelado como una de las cuestiones más polémicas en la aplicación de este impuesto.

Analizando la jurisprudencia, esta viene manteniendo que el coste real y efectivo no está constituido por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino exclusivamente por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, excluyendo por tanto de la base imponible los gastos generales, el beneficio industrial, los honorarios técnicos, ni los gastos referentes al estudio relativo a la seguridad e higiene en el trabajo por resultar ajenos al estricto concepto de obra civil.

#### **VI. Tipo de gravamen**

Tal y como hemos adelantado, se trata de un impuesto de **cuota variable y potestativo** que requiere ser fijado por cada Ayuntamiento mediante su correspondiente Ordenanza hasta un máximo del 4 por ciento de la base imponible, sin poder establecer distintos tipos de gravamen por diferentes construcciones, instalaciones y obras de acuerdo con el principio de reserva de ley recogido en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria.

Asimismo, hemos de tener en cuenta, que en el País vasco, que se rigen por su propia normativa foral, el tipo máximo de gravamen es el 5 por ciento. Y en Navarra, el tipo de gravamen se sitúa entre el 2 y el 5 por ciento.

#### **VII. Bonificaciones**

El **artículo 103 LRHL**, establece las **bonificaciones** que las ordenanzas fiscales pueden regular tanto en lo concerniente a sus aspectos sustantivos y formales, como si resultan o no aplicables simultáneamente, y son:

- Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal.

- Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo.
- Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.
- Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.
- Una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

### **VIII. Gestión**

La **gestión** del Impuesto corresponde, como ya hemos mencionado, al Ayuntamiento del término municipal donde se efectúe la construcción, instalación u obra.

El **artículo 103 LRHL**, establece que el Ayuntamiento practicará una liquidación provisional cuando se inicie la construcción o se solicite la correspondiente licencia/declaración responsable/comunicación previa, en función del presupuesto presentado por los interesados o en función de los índices o módulos que establezca la correspondiente ordenanza fiscal. Y una vez se haya finalizado la construcción, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, la Administración Local modificará en su caso la base imponible, y procederá a efectuar la correspondiente liquidación definitiva.

Por último mencionar, que los Ayuntamientos pueden exigir este impuesto en régimen de autoliquidación o conferir la gestión conjunta y coordinada con la correspondiente tasa al otorgamiento de la licencia.