

---

# L'IVTM, l'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca) i l'ICIO

---

PID\_00260238

Irene Rovira Ferrer

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



**Irene Rovira Ferrer**

Primera edició: febrer 2019

© Irene Rovira Ferrer

Tots els drets reservats

© d'aquesta edició, FUOC, 2019

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Disseny: Manel Andreu

Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL

Dipòsit legal: B-3.564-2019

*Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit del titular dels drets.*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. L'impost sobre vehicles de tracció mecànica</b> .....	9
1.1. Fet imposable .....	9
1.2. Supòsits de no subjecció .....	10
1.3. Exempcions .....	10
1.4. Subjectes passius .....	12
1.5. Període impositiu i meritació .....	13
1.6. Quota tributària .....	15
1.7. Bonificacions de la quota .....	16
1.8. Aplicació i revisió de l'impost .....	17
1.9. Potestat tributària de les CA sobre la matèria imposable gravada per l'IVTM .....	18
<b>2. L'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca)</b> .....	19
2.1. Fet imposable .....	20
2.2. Subjectes passius .....	20
2.3. Base imposable .....	20
2.4. Tipus de gravamen i quota tributària .....	22
2.5. Període impositiu i meritació .....	22
2.6. Aplicació i revisió de l'impost .....	23
2.7. Potestat tributària de les CA sobre la matèria imposable gravada per l'impost .....	23
<b>3. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres</b> .....	25
3.1. Fet imposable .....	25
3.2. Exempcions .....	26
3.3. Subjectes passius .....	27
3.4. Base imposable .....	28
3.5. Tipus de gravamen i quota tributària .....	29
3.6. Bonificacions i deducció de la quota .....	30
3.7. Meritació .....	31
3.8. Aplicació i revisió de l'impost .....	32
3.9. Especialitats a l'inici del còmput de la prescripció .....	36
3.9.1. La prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna .....	37

3.9.2.	La prescripció del dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats .....	38
3.9.3.	La prescripció del dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de l'ICIO i les devolucions d'ingressos indeguts .....	38
3.9.4.	La prescripció del dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de l'ICIO i les devolucions d'ingressos indeguts .....	40
	<b>Exercicis d'autoavaluació.....</b>	<b>43</b>
	<b>Solucionari.....</b>	<b>45</b>

## Introducció

Tal com es desprèn del seu títol, l'objecte d'estudi d'aquest mòdul és l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM), l'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca) i l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO).

En relació amb el primer, cal assenyalar que, juntament amb l'IBI i l'IAE (estudiats al mòdul anterior), conformen el conjunt d'impostos que els municipis han d'establir de manera obligatòria, cenyint-se a la configuració predeterminada pel TRLRHL. En concret, l'IVTM és un impost directe, real, objectiu, periòdic i de gestió íntegrament municipal que grava la titularitat dels vehicles de tracció mecànica que són aptes per a circular per les vies públiques.

Per la seva banda, l'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca) forma part del grup d'impostos que els ens locals poden establir amb caràcter potestatiu, el qual també integra l'ICIO i, com es veurà al mòdul següent, l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU). No obstant això, cal destacar que l'impost sobre despeses sumptuàries va ser derogat en part pel TRLRHL, que només va deixar vigent només la seva modalitat de vedes de caça i pesca. En concret, aquesta modalitat té per objecte de gravamen l'aprofitament de les vedes privades tant de caça com de pesca, i es configura com un tribut indirecte, real, objectiu, periòdic i de gestió íntegrament municipal.

I finalment, l'ICIO és un impost municipal real, indirecte, objectiu, instantani, potestatiu i també de gestió íntegrament municipal, que sotmet a imposició l'execució, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual s'exigeixi l'obtenció d'una llicència d'obres o urbanística (amb independència que s'hagi obtingut o no) o la presentació d'una declaració responsable corresponent o la comunicació prèvia.

Així doncs, es dedicarà aquest mòdul a veure els elements, característiques i peculiaritats d'aquests impostos, i se centrarà especialment l'atenció en el seu fet imposable, els supòsits de no subjecció, les exempcions, els subjectes passius, la meritació, el càlcul de la seva quota tributària, les bonificacions eventuais sobre la mateixa i la seva aplicació i revisió.

A més, s'estudiaran amb detall aquells aspectes particulars de cada tribut que resulten d'especial rellevància, com per exemple els diferents períodes impositius de l'IVTM, el càlcul de la base imposable de l'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca) o el sistema singular de liquidació de l'ICIO.

## Objectius

En aquest mòdul didàctic, hi ha els continguts i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents:

1. Entendre el fet imposable de l'IVTM i saber delimitar les exempcions i supòsits de no subjecció.
2. Determinar els subjectes passius i reconèixer el criteri de l'Administració en els supòsits conflictius que es puguin plantejar.
3. Reconèixer els diferents períodes impositius que poden generar, determinant la meritació corresponent.
4. Entendre el càlcul de la quota tributària i conèixer les diferents bonificacions que les ordenances fiscals poden fixar sobre la mateixa.
5. Comprendre com opera la potestat tributària de les CA sobre la matèria imposable gravada per l'impost.
6. Determinar l'àmbit d'aplicació i el règim jurídic de l'impost sobre les despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca).
7. Identificar el seu fet imposable i els diferents subjectes passius.
8. Entendre la determinació de la seva base imposable i el càlcul de la quota tributària.
9. Saber determinar el període impositiu i la meritació.
10. Conèixer el fet imposable de l'ICIO i saber determinar les exempcions previstes.
11. Saber identificar els diferents costos que conformen la seva base imposable i quins queden fora.
12. Determinar els diferents subjectes passius i entendre la seva relació.
13. Entendre l'aplicació i revisió de l'ICIO, i el seu complex sistema de gestió, compronent la quantificació que ha d'operar en cada cas (amb les bonificacions eventuais i la deducció de la quota).
14. Conèixer quan té lloc la seva meritació.

- 15.** Saber identificar l'inici de la prescripció i les especialitats que es presenten en l'àmbit de l'impost.





## 1. L'impost sobre vehicles de tracció mecànica

Juntament amb l'IBI i l'IAE, l'IVTM és l'últim dels impostos locals configurat pel TRLRHL que els municipis han d'establir de manera obligatòria.

En concret, sotmet a imposició la titularitat dels vehicles de tracció mecànica que són aptes per a circular per les vies públiques, amb independència de la seva classe i categoria, per la qual cosa es tracta d'un tribut real (atès que s'assenta sobre un bé, amb independència de l'element personal de la relació tributària), directe (ja que recau sobre una manifestació immediata de riquesa –com és la titularitat d'un vehicle– i no es pot repercutir), periòdic (atès que la titularitat es perllonga en el temps) i objectiu (ja que el seu objecte de gravamen no té en compte les circumstàncies personals dels subjectes passius).

Així doncs, l'IVTM és un impost municipal, directe, real, objectiu, periòdic i obligatori que grava la titularitat dels vehicles de tracció mecànica que són aptes per a circular per les vies públiques (de qualsevol classe i categoria), la gestió de la qual correspon íntegrament als ajuntaments<sup>1</sup>.

<sup>(1)</sup>Vegeu la regulació completa de l'IVTM als art. 92 a 99 del TRLRHL.

### 1.1. Fet imposable

El **fet imposable** de l'IVTM és la titularitat dels vehicles de tracció mecànica que són aptes per a circular per les vies públiques, amb independència de la seva classe i categoria.

En concret, es considera vehicle apte per a circular per aquestes vies tot aquell que s'hagi matriculat als registres públics corresponents mentre no causi baixa als mateixos (de manera que queden fora d'aquest, per exemple, les bicicletes).

#### **Els vehicles de tracció mecànica**

Les definicions, classes i categories dels vehicles de tracció mecànica a efectes de l'IVTM són les que detallen els annexos I i II de l'RD 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament general de vehicles. Així mateix, procedeix destacar que, d'acord amb el seu art. 2, la Prefectura Central de Tràfic ha de portar un registre de tots els vehicles matriculats, en què constaran, com a mínim, les dades consignades en els permisos o llicències de circulació respectius, amb la finalitat de poder comprovar, entre d'altres dades, el titular del vehicle, les seves característiques tècniques, les inspeccions efectuades i si disposa d'assegurança obligatòria. Aquest registre tindrà caràcter administratiu i serà públic per als interessats i terceres persones amb un interès legítim.

I procedeix destacar que també es consideraran aptes per a la circulació per les vies públiques a l'efecte d'aquest impost els vehicles proveïts de permisos temporals i matrícula turística.

## 1.2. Supòsits de no subjecció

Tot i que no formen part del fet imposable de l'IVTM, el legislador ha volgut deixar clar que, malgrat la seva proximitat, queden fora d'aquest els vehicles següents:

- Els que hagin estat donats de baixa als registres per l'antiguitat del seu model però puguin ser autoritzats per a circular excepcionalment en exhibicions, carreres o certàmens limitats a vehicles d'aquesta naturalesa.
- Els remolcs i semiremolcs arrossegats per vehicles de tracció mecànica, la càrrega útil dels quals no superi els 750 kg.

## 1.3. Exempcions

Malgrat quedar inclosos dins del fet imposable de l'IVTM, l'art. 93 del TRLRHL estableix una sèrie d'exempcions objectives, subjectives i mixtes, és a dir, supòsits que el legislador ha decidit deixar fora de gravamen<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Vegeu la relació completa de les exempcions a l'art. 93 del TRLRHL.

Així, les exempcions previstes són les següents:

- a) Els vehicles oficials de l'Estat, les CA o les entitats locals adscrits a la defensa nacional o a la seguretat ciutadana.
- b) Els vehicles de representacions diplomàtiques, oficines consulars, agents diplomàtics i funcionaris consulars de carrera acreditats a Espanya, que siguin súbdits dels respectius països, externament identificats i a condició de reciprocitat en la seva extensió i grau. En la mateixa línia, hi ha exempts els vehicles dels organismes internacionals amb seu o oficina a Espanya i dels seus funcionaris o membres amb estatut diplomàtic.
- c) Els vehicles respecte dels quals així es deriva del que estableixen els tractats o convenis internacionals.
- d) Les ambulàncies i altres vehicles directament destinats a l'assistència sanitària o al trasllat de ferits o malalts.
- e) Els vehicles que no tinguin una tara superior a 350 kg i que, per construcció, no puguin aconseguir en pla una velocitat superior a 45 km/h, projectats i construïts especialment (i no merament adaptats) per a l'ús de persones amb alguna disfunció o incapacitat física.

I en aquesta mateixa línia, també estan exempts els vehicles matriculats a nom de persones amb una discapacitat per al seu ús exclusiu, sempre que tinguin aquesta condició legal en grau igual o superior al 33% (exempció que s'aplicarà, mentre es mantinguin aquestes circumstàncies, tant als vehicles conduïts per aquestes persones com als destinats al seu transport).

#### **Nota**

En relació amb aquesta exempció, la Consulta tributària vinculant de la DGT V2130-07, de 8 d'octubre de 2007, va deixar clar que l'ús exclusiu del vehicle per a la persona amb discapacitat no és incompatible ni exclouent amb el fet que les altres places del vehicle siguin ocupades per familiars o altres persones amb el seu consentiment. Així mateix, va assenyalar que el fet que el discapacitat comparteixi la titularitat del vehicle amb una altra persona, sigui o no discapacitada aquesta última, no obsta per al reconeixement de l'exempció en la mesura en què el vehicle estigui matriculat a nom d'un discapacitat per al seu ús exclusiu.

Tanmateix, aquestes exempcions només resultaran aplicables als subjectes passius beneficiaris de les mateixes respecte a un vehicle.

f) Els autobusos, microbusos i altres vehicles destinats o adscrits al servei de transport públic urbà, sempre que tinguin una capacitat que excedeixi de nou places, inclosa la del conductor.

#### **Nota**

Sobre aquest tema, la Consulta tributària no vinculant de la DGT 0088-03, de 23 de gener de 2003, va assenyalar que no està condicionada a la gestió directa o indirecta del servei, ni tan sols, en aquest últim cas, a l'atorgament de la concessió administrativa pel municipi corresponent. Així mateix, va afegir que, si l'autobús presta servei a municipis diferents dels de la imposició, es podrà acreditar aquesta circumstància per qualsevol mitjà de prova admès en dret.

g) Els tractors, remolcs, semiremolcs i maquinària proveïts del certificat d'inscripció al Registre oficial de maquinària agrícola (ROMA) corresponent de la respectiva comunitat autònoma.

#### **Nota**

En aquest cas, procedeix destacar la Consulta tributària vinculant de la DGT V2388-17, de 19 de setembre de 2017, ja que, a pesar que la literalitat de l'art. 93.1.g) del TRLRHL fa referència als «tractors, remolcs, semiremolcs i maquinària proveïts de la Cartilla d'inspecció agrícola», actualment cal entendre que es refereix al certificat d'inscripció al Registre oficial de maquinària agrícola (ROMA) corresponent de la respectiva comunitat autònoma. I és que la Cartilla d'inspecció agrícola era un document que acreditava la inscripció en determinats registres públics (concretament, els que assenyalava l'Ordre del Ministeri d'Agricultura de 4 d'octubre de 1977, per la qual es va reestructurar la inscripció de maquinària agrícola), però va ser derogada per l'Ordre del Ministeri d'Agricultura, Pesca i Alimentació, de 28 de maig de 1987, sobre inscripció de màquines agrícoles als registres oficials. I al seu torn, aquesta última Ordre va ser derogada pel Reial decret 1013/2009, de 19 de juny, sobre caracterització i registre de la maquinària agrícola. Així, actualment, tant l'Ordre de 1987 com el Reial decret 1013/2009 substitueixen l'esmentada cartilla per l'obligació d'inscriure la maquinària agrícola als registres oficials de maquinària agrícola, la competència dels quals correspon a les CA.

Finalment, procedeix assenyalar que, si bé, en general, s'aplicaran aquestes exempcions amb **caràcter automàtic**, en el cas de les previstes a les lletres e), f) i g) són de **caràcter pregat**, és a dir, que s'haurà de sol·licitar la seva

concessió per part dels interessats a l'Ajuntament corresponent, provant les circumstàncies pertinents que donin dret a la mateixa (el qual expedirà un document acreditant la seva concessió).

#### 1.4. Subjectes passius

De conformitat amb l'art. 94 del TRLRHL, els **subjectes passius** de l'IVTM són aquells a nom dels quals consti el vehicle al permís de circulació.

En concret, podran ser subjectes passius tant les persones físiques i jurídiques com les entitats sense personalitat jurídica a què l'art. 35.4 de l'LGT confereix la condició de subjectes passius (les herències jacents, les comunitats de béns i altres entitats que, mancades de personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptibles d'imposició).

##### El permís de circulació

Sobre aquest tema, no està de més recordar que el permís de circulació és un document europeu harmonitzat (de color verd i compost de quatre pàgines) que identifica la titularitat de qualsevol tipus de vehicle automòbil, el qual és expedit per la Prefectura Provincial de Trànsit. En el mateix, hi consten tant les dades del vehicle (matrícula, data de matriculació, marca, model i número de bastidor, quilometratge, etc.) com les del seu titular (essencialment, el nom i cognoms o la denominació de l'empresa o entitat, i el seu domicili corresponent). I en relació amb aquest últim, cal formalitzar qualsevol canvi de domicili davant la Prefectura Provincial de Trànsit.

No obstant això, hi ha el dubte de què ocorre quan no s'ha comunicat a la Prefectura Provincial de Trànsit el canvi de titularitat d'un vehicle o el canvi de domicili respecte del que consta al permís de circulació, dades que, a més de determinar el subjecte passiu de l'impost, serveixen per a conèixer el municipi que podrà recaptar-lo.

Així, i malgrat que el TRLRHL ha procurat justament simplificar la gestió de l'IVTM fent referència expressa al contingut del permís de circulació, alguns tribunals han considerat que la titularitat del vehicle és de naturalesa *iuris tantum*, per la qual cosa es tracta d'un aspecte susceptible d'admetre prova en contrari<sup>3</sup>.

<sup>(3)</sup>A tall d'exemple, vegeu l'STSJ de Catalunya, de 18 de juny de 1997.

Tanmateix, és cert que l'opinió majoritària tant de la jurisprudència com de la Direcció General de Coordinació amb les hisendes territorials és la de dur a terme una interpretació estricta de la normativa, considerant que el subjecte passiu contribuent de l'IVTM és la persona o entitat que figura al permís de circulació del vehicle subjecte a l'impost, independentment de qui sigui el veritable propietari o titular del mateix (sense perjudici de les reclamacions que, per via civil, puguin derivar de qualsevol desajust entre la titularitat administrativa i la real)<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Entre d'altres, vegeu la contestació a la Consulta a la Direcció General de Coordinació amb les hisendes territorials, de 3 d'agost de 1992, o l'STSJ de Castella - la Manxa, de 12 de febrer de 1999.

## El control de l'impost en les vendes, transferències i herències de vehicles

Procedeix destacar en aquest punt que, quan es produeix la venda o transferència d'un vehicle, el venedor està obligat a comunicar-ho a la Prefectura Provincial de Trànsit en el termini de deu dies, quedant prohibida la circulació del vehicle fins que no s'hagi formalitzat el canvi de nom al permís de circulació. Així mateix, si la venda s'ha produït entre particulars, el venedor ha de lliurar al comprador la documentació del vehicle, a més del contracte de compravenda i l'acreditació d'estar al corrent de pagament de l'IVTM. Si la venda s'ha dut a terme a una empresa de compravenda o a un concessionari de vehicles, el comprador ha de sol·licitar, a més, la baixa temporal per transmissió.

Per la seva banda, la persona que, després de la defunció del causant, té al seu càrrec la custòdia d'un vehicle fins que s'adjudiqui als hereus, també ho ha de notificar a la Prefectura Provincial de Trànsit, aportant la documentació necessària. Posteriorment, quan s'hagi formalitzat l'adjudicació a l'hereu, s'haurà de tramitar la transmissió definitiva corresponent.

I les mateixes consideracions són predicables respecte del canvi de domicili, en què el criteri manifestat de la DGT en consultes tributàries vinculants és el de cenyir-se al contingut del permís de circulació (ja que «no és competent per a l'exacció de l'IVTM l'Ajuntament del municipi on està empadronat el titular del vehicle ni el del municipi que consti al seu permís de conducció, sinó, en tot cas, el del domicili que consti al permís de circulació del vehicle en el moment de la meritació, coincideixi o no amb algun d'aquests»)<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Vegeu la contestació a la Consulta vinculant de la DGT V0949-13, de 25 de març de 2013.

### 1.5. Període impositiu i meritació

Tenint en compte que el fet imposable de l'IVTM no grava una actuació amb un principi i un final determinats (recordeu que es configura per la titularitat dels vehicles de tracció mecànica que són aptes per a circular per les vies públiques), és necessari que la llei fraccioni la seva continuïtat i determini, d'aquesta manera, el seu període impositiu.

I com assenyalava l'art. 96 del TRLRHL, el **període impositiu** de l'impost coincidirà amb l'any natural, excepte en els casos de primera adquisició dels vehicles (que començarà el dia en què s'adquireixi, malgrat que acabarà, en tot cas, quan finalitzi l'any natural corresponent).

Per la seva banda, i a pesar que la **meritació** sigui en el moment en què, per entendre's finalitzat el fet imposable, neix l'obligació tributària principal (el pagament de la quota tributària), en l'IVTM se situa en el primer dia del període impositiu.

Per tant, la meritació de l'IVTM té lloc l'1 de gener, és a dir, el primer dia del període impositiu (que coincideix amb l'any natural). No obstant això, en els casos de primera adquisició, el període s'iniciarà el dia en què tingui lloc (meritant-se l'impost en aquest moment), malgrat que també acabarà el 31 de desembre.

No obstant això, és important destacar que **l'import de la quota de l'impost es prorratejarà per trimestres naturals** en els casos de primera adquisició o baixa definitiva del vehicle, incloent el trimestre, en els dos casos, en què l'alta o la baixa del vehicle hagin tingut lloc. Així, si una **primera adquisició** té lloc durant el segon trimestre de l'any (abril-juny), únicament s'haurà d'abonar la quota relativa a tres trimestres, mentre que si l'impost ja ha estat abonat i es produeix en el mateix trimestre la **baixa definitiva** d'un vehicle al registre públic corresponent (de manera que ja no podrà tornar a circular), serà possible sol·licitar a l'Ajuntament la devolució de la part corresponent a dos trimestres.

D'aquesta forma, la quota que s'ha de pagar és la part proporcional als trimestres que el vehicle està donat d'alta durant l'any i aquest prorrateig també procedirà en els supòsits de **baixa temporal per subtracció o robatori del vehicle** (a partir del moment en què es produeixi la seva baixa temporal al registre públic corresponent).

Així doncs, en els casos de primera adquisició, baixa definitiva del vehicle o baixa temporal per subtracció o robatori, la quota tributària es podrà prorratejar pels trimestres naturals en què el vehicle hagi estat titularitat del subjecte passiu corresponent.

### Exemple

El 7 d'abril de 2018, el Sr. Gabriel compra un turisme de 16 cavalls a la Sra. Matilde, qui l'estava utilitzant des de feia dos anys. Qui serà el subjecte passiu de l'IVTM l'any 2018? Què hagués passat si el Sr. Gabriel l'hagués comprat en la mateixa data però com a primera adquisició?

En el primer supòsit plantejat, considerant que, amb caràcter general, el període impositiu de l'IVTM coincideix amb l'any natural i es merita l'1 de gener, el subjecte passiu serà la Sra. Matilde, ja que és la persona a nom de la qual constava el vehicle al permís de circulació en la data assenyalada. Per tant, mentre el TRLRHL no prevegi la possibilitat de prorrateig en cas d'adquisició posterior a la primera, la Sra. Matilde haurà d'abonar la totalitat de la quota corresponent a tot el període impositiu (l'any natural).

En canvi, si el Sr. Gabriel hagués comprat el turisme el 7 d'abril però hagués estat una primera adquisició, seria en aquesta data quan s'iniciaria el període impositiu, i, atès que seria ell la persona que constaria al permís de circulació, tindria la consideració de subjecte passiu del tribut. No obstant això, podria prorratejar la quota i pagar només la part proporcional al període impositiu per trimestres complets, és a dir, que únicament hauria de pagar la quota corresponent a tres trimestres (o en altres paraules, el 75% de la mateixa).

I, finalment, procedeix destacar que, en el cas que es vulgui **rehabilitar** un vehicle que s'hagi donat de baixa definitivament i es doni novament d'alta, el període impositiu de l'IVTM de l'any en què es produeixi l'alta del vehicle coincidirà amb l'any natural, meritant-se l'impost l'1 de gener, ja que, d'acord amb l'article 96.1 del TRLRHL, només hi ha una reducció del període impositiu en els casos de primera adquisició del vehicle. Així mateix, en aquest supòsit, tampoc no procedirà el prorrateig de la quota (per la qual cosa s'haurà d'abonar en la seva integritat), ja que no constitueix cap dels supòsits en què aquest precepte preveu expressament que així ocorrerà.

### El prorrateig de la quota de l'IVTM

De conformitat amb l'art. 96.3 del TRLRHL, en els casos de primera adquisició d'un vehicle, la quota resultant de l'IVTM es prorratejarà per trimestres naturals per a aconseguir la compensació des del moment en què va tenir lloc amb la meritació general de l'impost, el mateix que ocorrerà en els supòsits de baixa definitiva del vehicle i de baixa temporal per subtracció o robatori d'aquest.

**Nota**

En aquest sentit, vegeu la Consulta tributària vinculant a la DGT V0359-17, de 13 de febrer de 2017, en què es recorda que l'art. 14 de l'LGT «estableix que no s'admetrà l'analogia per a estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals».

De totes maneres, cal tenir present que, pel que fa a l'**exigibilitat** de l'impost, serà la que determini l'ordenança fiscal corresponent.

**1.6. Quota tributària**

Per la seva banda, la quota tributària es calcularà d'acord amb el quadre de tarifes que preveu l'art. 95 del TRLRHL, el qual concreta la **quota** de les diferents categories de vehicles (turismes, autobusos, camions, tractors, remolcs, semiremolcs, ciclomotors i motocicletes) d'acord amb paràmetres com ara la potència fiscal, la quantitat de places o la càrrega útil del vehicle.

En concret, el quadre de tarifes previst és el següent:

Potència i classe de vehicle	Quota fixa en euros
<b>Turismes</b>	
De menys de 8 cavalls fiscals	12,62
De 8 fins a 11,99 cavalls fiscals	34,08
De 12 fins a 15,99 cavalls fiscals	71,94
De 16 fins a 19,99 cavalls fiscals	89,61
De 20 cavalls fiscals en endavant	112,00
<b>Autobusos</b>	
De menys de 21 places	83,30
De 21 a 50 places	118,64
De més de 50 places	148,30
<b>Camions</b>	
De menys de 1.000 quilograms de càrrega útil	42,28
De 1.000 a 2.999 quilograms de càrrega útil	83,30
De 2.999 a 9.999 quilograms de càrrega útil	118,64
De més de 9.999 quilograms de càrrega útil	148,30
<b>Tractors</b>	
De menys de 16 cavalls fiscals	17,67
De 16 a 25 cavalls fiscals	27,77
De més de 25 cavalls fiscals	83,30
<b>Remolcs i semiremolcs arrossegats per vehicles de tracció mecànica</b>	

Potència i classe de vehicle	Quota fixa en euros
De menys de 1.000 i més de 750 quilograms de càrrega útil	17,67
De 1.000 a 2.999 quilograms de càrrega útil	27,77
De més de 2.999 quilograms de càrrega útil	83,30
<b>Ciclomotors i motocicletes</b>	
Ciclomotors	4,42
Motocicletes fins a 125 centímetres cúbics	4,42
Motocicletes de més de 125 fins a 250 centímetres cúbics	7,57
Motocicletes de més de 250 fins a 500 centímetres cúbics	15,15
Motocicletes de més de 500 fins a 1.000 centímetres cúbics	30,29
Motocicletes de més de 1.000 centímetres cúbics	60,58

No obstant això, assenyala el mateix TRLRHL que les diferents quotes previstes al quadre podran ser modificades per la Llei de pressupostos generals de l'Estat, de la mateixa manera que habilita els ajuntaments perquè puguin **incrementar-les establint l'aplicació d'un coeficient no superior a 2** (que podrà ser diferent per a cadascuna de les classes de vehicles previstes i, al seu torn, per a cadascun dels trams fixats a cada classe de vehicle).

### Exemple

La Sra. Natalia, l'1 de gener de 2018, és titular d'una motocicleta de 125 centímetres cúbics i consta al permís de circulació pertinent que el seu domicili radica a Barcelona. Quina serà la quota tributària de l'IVTNU que haurà d'abonar?

En primer lloc, cal dir que, segons el quadre de tarifes de l'art. 95 del TRLRHL, la quota tributària de l'IVTM que correspon a una motocicleta de 125 centímetres cúbics és de 4,42 euros. No obstant això, d'acord amb l'art. 5.2 de l'ordenança fiscal de l'IVTM de Barcelona vigent pel 2018 (municipi que resulta competent per a l'exigència de l'impost, ja que és on hi ha el domicili de la titular de la motocicleta que consta al permís de circulació), el Ple de l'Ajuntament de la capital catalana ha fet ús de la potestat per a incrementar les quotes prefixades pel TRLRHL i ha establert que, per al cas de les motocicletes de fins a 125 centímetres cúbics, s'haurà d'aplicar un coeficient d'1,9. Així, la quota que haurà de pagar la Sra. Natalia a l'Ajuntament de Barcelona serà de  $4,42 \times 1,9 = 8,39$  euros.

## 1.7. Bonificacions de la quota

Mitjançant les ordenances fiscals, els municipis també poden establir sobre la quota, incrementada o no pel coeficient potestatiu esmentat, les **bonificacions** següents<sup>6</sup>:

- Una bonificació de fins al 75% en funció de la **classe de carburant** que consumeixi el vehicle, per raó de la incidència de la combustió d'aquest carburant en el medi ambient.

<sup>(6)</sup>Art. 95.6 del TRLRHL.



- Una bonificació de fins al 75% en funció de les **característiques dels motors** dels vehicles i la seva incidència en el medi ambient.
- I una bonificació de fins al 100% per als **vehicles històrics o aquells que tinguin una antiguitat mínima de 25 anys**, comptats a partir de la data de la seva fabricació o, si aquesta no es conegués, prenent com a tal la de la seva primera matriculació o, en defecte d'això, la data en què el tipus o variant corresponent es va deixar de fabricar.

Així mateix, en aquells casos en què decideixin establir-les, les ordenances fiscals de cada municipi també hauran de fixar els aspectes substantius i formals restants per a la seva aplicació.

I, a més, cal recordar que les ordenances fiscals podran establir una bonificació de fins al 5% de la quota a favor dels subjectes passius que domiciliïn el pagament de la quota de l'IVTM en una entitat financera, tal com permet l'art. 9.1 del TRLRHL, atès que és un deute de venciment periòdic.

### **1.8. Aplicació i revisió de l'impost**

Pel que fa a la **gestió, liquidació, recaptació i inspecció de l'IVTM**, a més de la **revisió dels actes dictats en via de gestió tributària**, es durà a terme per l'Ajuntament del domicili del subjecte passiu que consti al permís de circulació del vehicle<sup>7</sup>. No obstant això, i malgrat que la seva gestió correspon íntegrament als ajuntaments, poden delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències a altres organismes o administracions.

<sup>(7)</sup>Art. 97 del TRLRHL.

Pel que fa al **sistema de gestió**, procedeix assenyalar que, excepte en els casos de primera adquisició o baixa definitiva del vehicle, la **liquidació** d'aquest impost s'efectuarà mitjançant una **notificació col·lectiva** en els períodes de pagament voluntari que cada ajuntament determini, tot i que l'art. 98 del TRLRHL també preveu la possibilitat que es pugui exigir per mitjà del sistema d'**autoliquidació**.

Així mateix, procedeix destacar la **col·laboració dels ajuntaments amb les prefectures provincials de trànsit** que preveu l'art. 99 del TRLRHL, el qual estableix, en primer lloc, que, quan els obligats tributaris sol·licitin la matriculació o la certificació d'aptitud d'un vehicle per a circular, hauran d'acreditar prèviament el pagament de l'impost. D'igual manera, assenyala que hauran de fer el mateix si sol·liciten el canvi de titularitat administrativa, i es negarà el canvi si el titular registral no acredita el pagament de l'impost corresponent al període impositiu de l'any anterior a aquell en què es duu a terme el tràmit.

A aquests efectes, al final de cada període voluntari de pagament que hagi fixat l'ordenança pertinent, els ajuntaments o les entitats que exerceixin les funcions de recaptació per delegació hauran de comunicar informàticament al Registre de vehicles de la Direcció General de Trànsit l'impagament dels

deutes corresponents al període impositiu de l'any en curs. I d'aquesta manera, als únics efectes de la matriculació d'un vehicle, de la certificació de la seva aptitud per a circular o del canvi de titularitat administrativa, la inexistència d'anotacions per impagament en el Registre de vehicles implicarà l'acreditació requerida.

I en aquesta mateixa línia de col·laboració, amb la finalitat que els ajuntaments puguin elaborar i mantenir actualitzats els padrons municipals respectius, també es preveu finalment que la Direcció General de Trànsit els haurà de comunicar periòdicament les noves matriculacions i altres variacions que s'hagin produït durant l'exercici (transferències, canvis de domicili, baixes, etc.).

### **1.9. Potestat tributària de les CA sobre la matèria imposable gravada per l'IVTM**

Finalment, procedeix destacar que, de conformitat amb la disposició addicional primera del TRLRHL, les CA gaudeixen de potestat tributària sobre la matèria imposable gravada per l'IVTM, tal com preveu l'art. 6.3 de la LOFCA<sup>8</sup>. En conseqüència, podran decidir la supressió d'aquest impost local en els diferents municipis del seu territori i crear i exigir un nou tribut propi de la seva titularitat. No obstant això, perquè els diferents ajuntaments mantinguin el nivell d'ingressos que venien obtenint pel mateix i no vegin afectades les seves possibilitats de creixement futur, hauran d'establir les compensacions oportunes al seu favor, mitjançant subvencions incondicionades o participacions diferents de les previstes a l'art. 142 de la CE en els tributs de la comunitat autònoma pertinent.

<sup>(8)</sup> Disposició addicional primera del TRLRHL.

Així doncs, si les CA estableixen un tribut sobre la matèria gravada per l'IVTM, aquest substituirà l'impost corresponent dels ens locals del seu territori. Tanmateix, i amb la finalitat que aquests últims mantinguin el nivell d'ingressos que obtenien per aquest tribut i no vegin afectades les seves possibilitats de creixement futur pel mateix, les CA hauran de compensar la seva supressió mitjançant subvencions incondicionades o participacions diferents de les previstes a l'art. 142 de la CE en els tributs autonòmics.

I, com és lògic, la supressió del tribut autonòmic pertinent que hagi estat creat a aquest efecte comportarà l'obligació automàtica d'exigir l'IVTM per part dels ajuntaments integrats en l'àmbit territorial de la comunitat autònoma corresponent.

## 2. L'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca)

Juntament amb l'IIVTNU i l'ICIO, l'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca) forma part del grup d'impostos previstos pel TRLRHL que els ens locals poden establir amb caràcter potestatiu.

No obstant això, procedeix destacar que aquest impost, regulat pels art. 372 a 377 del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, aprovat pel Reial decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, va ser derogat pel TRLRHL (amb efectes a partir de l'1 de gener de 1991), deixant només vigent la modalitat de vedes de caça i pesca.

Per tant, com consta en la disposició transitòria sisena del TRLRHL, actualment els ajuntaments només poden decidir si seguir exigint l'impost per aquesta modalitat establerta a l'art. 372.b) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local i segueixen vigents tant les disposicions legals com les reglamentàries (entre les quals hi ha les de les ordenances fiscals municipals) reguladores de la mateixa<sup>9</sup>.

<sup>(9)</sup>La modalitat de vedes de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries és essencialment regulada pels art. 372 a 377 del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, aprovat pel Reial decret legislatiu 781/1986.

### El caràcter voluntari de l'impost

La modalitat de vedes de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries és de caràcter voluntari, ja que els ajuntaments poden decidir sobre el seu establiment i exigència. Així, com ha assenyalat la DGT en la contestació a la Consulta vinculant V4480-16, de 18 d'octubre de 2016, com que està configurat pel règim tributari local anterior com un impost potestatiu, «s'ha d'incloure entre els de la mateixa naturalesa del sistema tributari actual».

En concret, i com el seu propi nom indica, aquest tribut grava essencialment l'aprofitament de les vedes privades de caça i pesca, per la qual cosa resulta un impost real (en la mesura que s'estableix amb independència de l'element personal de la relació tributària), indirecte (en el sentit que no recau sobre una manifestació immediata de riquesa, sinó sobre un acte d'aprofitament d'aquesta), periòdic (atès que la titularitat es perllonga en el temps) i objectiu (ja que el seu objecte de gravamen no té en compte les circumstàncies personals dels subjectes passius), la gestió del qual correspon íntegrament als ajuntaments.

Així doncs, a pesar que l'impost sobre despeses sumptuàries va ser derogat pel TRLRHL, s'ha mantingut vigent la seva modalitat de vedes de caça i pesca, la qual és de caràcter voluntari, indirecte, real, objectiu i periòdic, i la seva gestió correspon íntegrament als ajuntaments.

## 2.1. Fet imposable

De conformitat amb l'art. 372.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, la modalitat de vedes de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries grava l'aprofitament de les vedes privades de caça i pesca, qualsevol que sigui la forma d'explotació o gaudi d'aquests aprofitaments<sup>10</sup>.

(10) Art. 372.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.

Així mateix, com precisa de manera expressa, els conceptes de *veda privada de caça* i *veda privada de pesca* a aquest efecte seran els que disposi la legislació administrativa específica en aquesta matèria

Així doncs, el **fet imposable** del tribut és l'aprofitament de les vedes privades de caça i pesca, qualsevol que sigui la forma d'explotació o gaudi.

## 2.2. Subjectes passius

D'acord amb l'art. 373.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, estaran obligats al pagament de l'impost, en la condició de **contribuents**, els titulars de les vedes o les persones a qui correspongui per qualsevol títol l'aprofitament de caça o pesca en el moment de meritarse l'impost<sup>11</sup>.

(11) Art. 373.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.

Així mateix, es regula en aquest cas la figura del **substitut del contribuent** i s'atorga al propietari dels béns acotats. No obstant això, es reconeix a aquests subjectes el dret a exigir del titular de l'aprofitament l'import de l'impost per a poder fer-lo efectiu al municipi en el terme del qual s'indiqui la veda de caça, pesca o la major part de la mateixa.

Els **subjectes passius** de la modalitat de vedes de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries els integren tant els **contribuents** (els titulars de les vedes o les persones a qui correspongui per qualsevol títol l'aprofitament oportú) com els **substituts del contribuent** (els propietaris dels béns acotats), tenint aquests últims reconeguda la **possibilitat de repercussió** al contribuent.

## 2.3. Base imposable

Assenyala l'art. 374 del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local que la **base imposable** de la modalitat de l'impost sobre despeses sumptuàries aquí estudiada serà el valor de l'aprofitament cinegètic o piscícola<sup>12</sup>.

(12) Art. 374.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.

Per a la seva valoració, prossegueix el precepte citat, les ordenances fiscals corresponents fixaran una sèrie de tipus o mòduls (és a dir, **s'utilitzarà el mètode d'estimació objectiva**), els quals atendran la classificació de les finques en els diferents grups, definits segons el seu rendiment mitjà per unitat de superfície, que es fixin mitjançant una ordre conjunta dels ministeris d'Economia i Hisenda i l'Administració territorial (escoltant prèviament el Ministeri d'Agricultura, Pesca i Alimentació). De totes maneres, per si no ho fessin les ordenances oportunes, aquesta ordre també assignarà un valor a cada grup de la classificació.

I en concret, aquestes determinacions van ser dutes a terme per l'Ordre, de 15 de juliol de 1977, per la qual es va fixar el valor dels aprofitaments de les vedes privades de caça i pesca a efectes de l'impost municipal sobre despeses sumptuàries, modificada per l'Ordre, de 28 de desembre de 1984, sobre l'actualització de rendes de l'impost municipal de despeses sumptuàries en la seva modalitat de vedes de caça i pesca.

Així, de conformitat amb les mateixes, es valoraran de la forma següent:

### 1) Vedes de caça

A efectes del seu rendiment mitjà en peces de caça per unitat de superfície, les vedes privades de caça major i menor es classificaran en els quatre grups següents, assignant-los els valors corresponents:

Grup	Caça major		Caça menor	
	Definició	€/Ha	Definició	€/Ha
I	1 cap de bestiar per cada 100 hectàrees o inferior	0,22	0,30 peces per cada ha o inferior	0,20
II	Més d'1 fins a 2 caps de bestiar per cada 100 ha	0,46	Més de 0,30 fins a 0,80 peces per cada ha	0,40
III	Més de 2 fins a 3 caps de bestiar per cada 100 ha	0,79	Més de 0,80 fins a 1,50 peces per cada ha	0,79
IV	Més de 3 fins a 100 caps de bestiar per cada 100 ha	1,32	Més d'1,50 peces per cada ha	1,32

Així mateix, s'ha de tenir present que, per a les vedes privades de caça menor de menys de 250 hectàrees de superfície, el valor assignable a la renda cinegètica pel total de la seva extensió, qualsevol que aquesta sigui, no podrà ser inferior a 132,22 euros.

Per la seva banda, per a aquelles vedes privades classificades en els diferents grups de caça major o de caça menor, segons sigui el seu aprofitament principal però que, al seu torn, també s'aprofitin espècies de caça menor o major, respectivament, el valor assignable a la seva renda cinegètica serà el corresponent al seu grup de classificació incrementat en 0,13 euros per hectàrea.

## 2) Vedes de pesca i de caça l'aprofitament principal dels quals sigui el d'aus aquàtiques

En aquests casos, el valor de la renda es determinarà mitjançant un informe redactat per l'organisme competent per a cadascun d'aquests. No obstant això, aquells que, a 1 de gener de 1985, ja se'ls hagués assignat un valor de renda cinegètica o piscícola, s'han d'actualitzar aquests valors aplicant un coeficient de valor de 2,2. De totes maneres, convé insistir que, sempre que respectin la classificació esmentada, les ordenances corresponents els podran assignar el valor que considerin oportú.

Així doncs, la **base imposable** s'integra pel valor de l'aprofitament cinegètic o piscícola, determinat pel **mètode d'estimació objectiva**.

### 2.4. Tipus de gravamen i quota tributària

Tal com assenyala l'art. 375 del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, la quota de l'impost serà el resultat d'aplicar sobre la base imposable el **tipus de gravamen** fixat per cada ajuntament en l'ordenança fiscal corresponent, el qual **no podrà excedir del 20%**<sup>13</sup>.

<sup>(13)</sup>Art. 375.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.

Així doncs, el tipus de gravamen de l'impost serà el que consti en l'ordenança fiscal pertinent, sense que pugui excedir del 20%.

### 2.5. Període impositiu i meritació

Tenint en compte que el fet imposable de la modalitat de l'impost aquí estudiada no grava una actuació amb un principi i un final determinats, és necessari que la Llei fraccioni la seva continuïtat, determinant així el seu **període impositiu**. I el mateix es pot predicar de la fixació de la seva meritació que duu a terme l'art. 376 del text refós esmentat, el qual assenyala que l'impost es meritirà el 31 de desembre de cada any (de manera que el període impositiu serà coincident amb l'any natural<sup>14</sup>).

<sup>(14)</sup>Art. 376.c) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.

Així doncs, el període impositiu de l'impost coincidirà amb l'any natural i es meritirà el dia 31 de desembre.

Per la seva banda, en relació amb l'**exigibilitat** de l'impost, serà la que determini l'ordenança fiscal corresponent.

## 2.6. Aplicació i revisió de l'impost

Malgrat que la gestió de l'impost correspongui íntegrament als ajuntaments del municipi en el terme del qual s'indiqui la veda de caça, pesca o la major part d'aquesta, aquests poden delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències a altres organismes o administracions.

Així mateix, a aquests els correspon la resta de l'aplicació de l'impost, a més de la revisió dels actes oportuns que procedeixin. A més, hauran de regular, mitjançant les ordenances fiscals corresponents, la forma en què els substituïts del contribuent hauran d'efectuar les declaracions tributàries, la periodicitat, les formes de liquidació i el pagament de les quantitats retingudes (podent implementar el règim d'autoliquidació), així com les obligacions comptables i de submissió a inspeccions i comprovacions que seran exigibles a aquests subjectes<sup>15</sup>.

(15) Disposició addicional primera del TRLRHL.

## 2.7. Potestat tributària de les CA sobre la matèria imposable gravada per l'impost

En termes similars al que ocorre amb l'IVTM, la disposició addicional primera del TRLRHL també regula la potestat tributària de les CA sobre la matèria imposable gravada per l'impost sobre despeses sumptuàries en la seva modalitat d'aprofitament de vedes de caça i pesca, d'acord amb l'art. 6.3 de la LOFCA<sup>16</sup>.

(16) Disposició addicional primera del TRLRHL.

No obstant això, a diferència del que ocorre amb l'anterior impost local, l'exercici d'aquesta potestat no suposarà la seva supressió i la creació d'un nou tribut propi de la comunitat autònoma corresponent, sinó que l'impost autonòmic que s'estableixi serà compatible amb els pertinents tributs municipals de l'àmbit de la mateixa. Tot i això, amb la finalitat d'evitar la sobreimposició, la quota de la modalitat de l'impost sobre despeses sumptuàries aquí estudiada es deduirà de la de l'impost autonòmic pertinent.

Així doncs, si les CA estableixen un tribut sobre la matèria gravada per la modalitat d'aprofitament de vedes de caça i pesca de l'impost municipal sobre despeses sumptuàries, serà compatible amb el tribut municipal, malgrat que la seva quota es deduirà de l'impost autonòmic corresponent.

### Exemple de liquidació de l'impost

El Sr. Juan és el propietari de 700 hectàrees que s'han acotat i el Sr. Pedro és el titular de la pertinent veda de caça major (la qual té un rendiment mitjà en peces de caça de dos caps de bestiar per cada 100 hectàrees). D'aquesta veda, 500 d'aquestes hectàrees pertanyen al terme municipal de San Pablo de los Montes (Toledo) i 200 al de Retuerta del Bullaque, poble veí. A partir d'aquests fets, determineu els subjectes passius, l'Ajuntament competent, l'ordenança aplicable, el moment de la meritació, la base imposable, el tipus de gravamen i la quota tributària corresponent a la modalitat d'aprofitament de vedes de caça i pesca de l'impost municipal sobre despeses sumptuàries de l'any 2018.

De conformitat amb l'art. 373.d) del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, seran contribuents de l'impost els titulars de les vedes en el moment de meritarse que, en el cas plantejat, serà el 31 de desembre de 2018 (l'últim dia del període impositiu, que coincideix amb l'any natural). Així, el contribuent de l'impost serà el Sr. Pedro, si bé el Sr. Juan, com a propietari dels béns acotats, serà el substitut del contribuent (malgrat que podrà exigir al Sr. Pedro l'import corresponent de la quota tributària).

Per la seva banda, l'Ajuntament competent per a l'exigència, aplicació i revisió del tribut serà el de San Pablo de los Montes, ja que és el municipi en el terme del qual radica la major part de la veda de caça. En conseqüència, l'ordenança fiscal que resultarà aplicable serà l'aprovada per l'Ajuntament de San Pablo de los Montes vigent a 31 de desembre de 2018, la qual és l'Ordenança núm. 1, aprovada pel Ple de l'Ajuntament el 4 d'abril de 2016.

Pel que fa a la base imposable, serà el valor de l'aprofitament cinegètic de la veda derivat del seu enquadrament en algun dels grups de la classificació, en funció del rendiment mitjà en peces de caça per unitat de superfície, establerts per l'Ordre de 15 de juliol de 1977. Així, segons la classificació efectuada, la veda del supòsit plantejat, que és de caça major, pertany al grup II (més d'un i fins a dos caps de bestiar per cada 100 hectàrees), per al qual l'art. 5.2 de l'Ordenança esmentada ha establert un valor assignable a la renda cinegètica de 0,59, que s'haurà de multiplicar pel nombre d'hectàrees de la veda (700).

Així, la base imposable serà de  $0,59 \times 700 = 413$  euros, a què també s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen fixat per l'Ordenança esmentada, que és del 20%.

Per tant, la quota tributària ascendirà a 82,6 euros.



### 3. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres

L'ICIO és el segon dels impostos que els ens locals poden establir amb caràcter potestatiu. En concret, sotmet a imposició la realització dins del terme municipal de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi l'obtenció d'una llicència d'obres o urbanística (amb independència que s'hagi obtingut o no), la presentació d'una declaració responsable o d'una comunicació prèvia.

Així, es tracta d'un tribut real (atès que s'estableix sobre els béns i les actuacions que es duuguin a terme sobre els mateixos, amb independència de l'element personal de la relació tributària); indirecte (en el sentit que no recau sobre una manifestació immediata de riquesa, sinó sobre un acte de consum de la mateixa), objectiu (ja que el seu objecte de gravamen no té en compte les circumstàncies personals dels subjectes passius) i instantani (atès que el fet imposable –la realització de construccions, instal·lacions o obres– té un principi i un final determinats en el temps).

Per tant, l'ICIO és un impost municipal real, indirecte, objectiu, instantani, potestatiu i de gestió íntegrament municipal<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Vegeu la regulació completa de l'ICIO als art. 100 a 103 del TRLRHL.

#### 3.1. Fet imposable

El **fet imposable** de l'ICIO consisteix en la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi l'obtenció de la llicència corresponent d'obres o urbanística (tant si aquesta s'ha obtingut com si no), o per a la qual s'exigeixi la presentació d'una declaració responsable o una comunicació prèvia.

En qualsevol cas, serà necessari que l'expedició de la llicència o l'activitat de control corresponguin a l'Ajuntament de la imposició, el qual, segons el principi de territorialitat, serà aquell en el terme municipal del qual es dugui a terme la construcció, la instal·lació o l'obra<sup>18</sup>.

<sup>(18)</sup>Art. 100.1 del TRLRHL.

#### **La independència de la sol·licitud de la llicència corresponent d'obres o urbanística respecte al fet imposable de l'ICIO**

Com va remarcar l'STS, de 28 de gener de 1994, no es pot oblidar que la sol·licitud efectiva de la llicència corresponent d'obres o urbanística resulta indiferent per a la realització del fet imposable de l'ICIO, ja que, si bé aquest últim es produeix per determinades construccions, instal·lacions o obres per a l'execució de les quals es necessita una llicència (o, d'acord amb l'art. 100.1 del TRLRHL, la presentació d'una declaració responsable o una comunicació prèvia), es materialitza amb independència que la llicència s'hagi sol·licitat o no.

### 3.2. Exempcions

L'art. 100.2 del TRLRHL assenyala una sèrie d'exempcions de caràcter mixt, ja que la seva aplicació requereix la procedència d'un element subjectiu (l'Estat, les CA o les entitats locals) i d'un element objectiu (la destinació concreta de les construccions, instal·lacions o obres).

Així, està exempta del pagament de l'ICIO l'execució de qualsevol construcció, instal·lació o obra que pertanyi a l'Estat, les CA o les entitats locals i que, estant subjecta a l'impost, sigui directament destinada a carreteres, ferrocarrils, ports, aeroports, obres hidràuliques, sanejament de poblacions o sanejament de les seves aigües residuals, malgrat que la seva gestió sigui duta a terme per organismes autònoms, tant si es tracta d'obres d'inversió nova com de conservació<sup>19</sup>.

(19) Art. 100.2 del TRLRHL.

A més, entre les exempcions que preveu l'apartat 1 de l'art. IV de l'Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics, de 3 de gener de 1979, també hi ha l'exempció total i permanent de l'ICIO per part de la Santa Seu, la Conferència Episcopal, les diòcesis, les parròquies i altres circumscripcions territorials, les ordres i congregacions religioses i els instituts de vida consagrada i les seves províncies i les seves cases, tal com va assenyalar expressament l'Ordre, de 5 de juny de 2001, del Ministeri d'Hisenda.

En principi, es va reconèixer respecte als seus immobles amb independència de la naturalesa de les activitats a què aquests immobles fossin destinats, si bé el Jutjat Contenciós Administratiu núm. 4 de Madrid, mitjançant l'Interlocutòria, de 26 de gener de 2016, va plantejar davant el TJUE una qüestió prejudicial amb la finalitat que determinés si l'exempció de les entitats esmentades, en aquells casos que fos relativa a immobles destinats al desenvolupament d'activitats econòmiques que no tinguessin una finalitat estrictament religiosa, resultava contrària a l'art. 107.1 del TFUE i, en definitiva, a la lliure competència garantida a la UE.

La resolució d'aquesta qüestió va ser abordada per l'STJUE, de 27 de juny de 2017, assumpte C 74/16, en què el TJUE va considerar que, en efecte, respecte a les activitats de caràcter econòmic sense una finalitat estrictament religiosa, l'exempció podria constituir una ajuda d'Estat regulada a l'art. 107.1 del TFUE (figura que, segons la seva pròpia jurisprudència, consisteix en intervencions de l'Estat o altres poders territorials que, sota qualsevol forma, puguin afavorir directament o indirectament les empreses o que s'hagin de qualificar d'avantatge econòmic que l'empresa beneficiària no hagués obtingut en condicions normals de mercat –vegeu, entre d'altres, l'STJUE de 9 d'octubre de 2014, assumpte C-522/13). No obstant això, el TJUE va delegar la verificació del caràcter econòmic sense una finalitat estrictament religiosa de les activitats pertinents a l'òrgan jurisdiccional nacional corresponent, per la qual cosa la seva procedència s'haurà d'analitzar en cada cas.

### 3.3. Subjectes passius

En l'ICIO, es preveu tant la figura del **contribuent** com la del **substitut del contribuent**, que serà el que haurà d'abonar l'impost a l'Administració (malgrat que podrà repercutir el seu cost al contribuent).

Així, com assenyala l'art. 101 del TRLRHL, són **subjectes passius** de l'ICIO a títol de **contribuents** les persones físiques, les persones jurídiques o les entitats de l'art. 35.4 de l'LGT (les herències jacents, les comunitats de béns i altres entitats que, sense personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptibles d'imposició) que siguin propietàries de la construcció, instal·lació o obra, siguin o no propietàries de l'immoble sobre el qual es duguin a terme<sup>20</sup>.

<sup>(20)</sup>Art. 101 del TRLRHL.

En concret, es consideraran propietaris de la construcció, instal·lació o obra a aquests efectes els qui suportin les despeses o el cost que suposi la seva execució.

Tanmateix, com concreta l'apartat 2 del mateix precepte, si la construcció, instal·lació o obra no és duta a terme pel contribuent, tindran la condició de subjectes passius substituïts del contribuent els qui sol·licitin les llicències corresponents o presentin les declaracions responsables corresponents o les comunicacions prèvies o, si aquestes no se sol·liciten o presenten, respectivament, els qui efectuïn les construccions, instal·lacions o obres.

Tot i això, el mateix precepte reconeix als substituïts la possibilitat d'exigir al contribuent l'import corresponent de la quota tributària satisfeta.

#### Exemple

La Sra. Noelia vol reformar el seu pis derrocant una de les parets situades al menjador, amb la finalitat de fer una cuina oberta. A aquest efecte, encomana l'obra a un contractista perquè s'ocupi de tot, de manera que aquest es dirigeix a l'Ajuntament per a sol·licitar la llicència d'obres pertinent i és aquest a qui se li gira la liquidació provisional a compte de l'ICIO corresponent. És correcta l'actuació de l'Ajuntament?

De conformitat amb l'art. 101.2 del TRLRHL, tindran la condició de substituïts del contribuent els qui sol·licitin les llicències corresponents o presentin les declaracions responsables o les comunicacions prèvies o, si aquestes no se sol·liciten o presenten, els qui duguin a terme les construccions, instal·lacions o obres. Per tant, mentre que és el contractista i no la Sra. Noelia qui sol·licita la llicència, l'actuació de l'Ajuntament és correcta. Tot i això, és cert que el contractista podrà repercutir a la Sra. Noelia l'import abonat al Consistori.

### 3.4. Base imposable

D'acord amb l'art. 102.1 del TRLRHL, la **base imposable** de l'ICIO és el **cost real i efectiu** de la construcció, la instal·lació o l'obra, és a dir, el seu cost d'execució material<sup>21</sup>.

<sup>(21)</sup>Art. 102.1 del TRLRHL.

No obstant això, com precisa el mateix precepte de manera expressa, no formaran part de la base imposable l'impost sobre el valor afegit i altres impostos anàlegs propis de règims especials; les taxes, preus públics i altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades, si escau, amb la construcció, instal·lació o obra; ni tampoc els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material.

#### **L'exclusió dels tributs relacionats amb la construcció, instal·lació o obra de la base imposable de l'ICIO**

En relació amb els tributs relacionats amb la construcció, instal·lació o obra, procedeix destacar que, tècnicament, han de quedar fora de la base imposable de l'ICIO, ja que no formen part del valor de les operacions subjectes a l'impost en el sentit que no constitueixen una riquesa o manifestació de capacitat econòmica que legítimi la seva procedència. A més, si no s'exclouessin, s'estaria aplicant un impost sobre la quota d'un altre tribut, la qual cosa, a més d'improcedent, constituiria una clara sobreimposició.

De totes maneres, a causa de la indeterminació que suposa el concepte de *cost real i efectiu*, són múltiples les sentències que han procurat abordar la seva determinació, intentant precisar si diferents conceptes queden integrats o no a la base imposable de l'ICIO.

Així, pel que fa a les instal·lacions, procedeix assenyalar que, si bé al principi el TS va entendre que no quedava inclòs en la base imposable el valor de l'instal·lat sinó únicament el cost de la seva instal·lació, actualment considera que sí que ha de formar part de la mateixa si es compleixen dos requisits: que l'instal·lat sigui inseparable de l'obra (és a dir, que no gaudeixi d'entitat pròpia) i que figuri en el projecte d'execució que va servir de base per a obtenir la llicència d'obres.

Al començament només s'inclouia en la base imposable el cost d'**instal·lació o col·locació de la maquinària industrial** però quedava fora el cost d'aquesta (atès que no era part integrant del pressupost d'execució material, considerant que només es podia col·locar quan aquest s'hagués executat), però a partir de l'STS, de 14 de maig de 2010, dictada en recurs de cassació en interès de llei, es va modificar aquest criteri respecte als supòsits d'instal·lació de parcs eòlics. Així, es va incloure el cost de «tots els elements necessaris per a la captació d'energia que figurin en el projecte pel qual se sol·licita la llicència d'obres i manquin de singularitat o identitat pròpia respecte de la construcció efectuada» (el mateix que l'STS, de 25 de juliol de 2013, va estendre respecte a la instal·lació de plantes fotovoltaïques d'energia solar).

Per la seva banda, i malgrat que mai no s'inclouï el valor dels terrenys on s'assenten les instal·lacions, construccions o obres, en el cas de la **construcció d'habitatges** no es pot reduir el valor o cost de les obres a les partides d'obra de paleta (fonamentació, estructura, murs perimetrals, forjats, cobertes, envans, etc.), sinó que també s'han d'afegir els costos d'aquelles instal·lacions com ara les d'electricitat, lampisteria, sanejament, calefacció, aire condicionat centralitzat, ascensors o totes aquelles que normalment discorren per conduccions encastades que serveixen per a proveir de serveis essencials a la construcció per a la seva habitabilitat o utilització (STS, de 5 d'octubre de 2004, dictada en recurs per a unificació de doctrina).

**La base imposable en els supòsits d'instal·lació de parcs eòlics i plantes fotovoltaïques d'energia solar**

A més dels costos d'instal·lació, també forma part de la base imposable en aquests casos el cost de tots els elements necessaris per a la captació d'energia que figurin en el projecte pel qual se sol·licita la llicència d'obres, i que manquin de singularitat o identitat pròpia respecte de la construcció efectuada.

### Exemple

La companyia Azules, S. A. vol instal·lar una sèrie de plantes fotovoltaïques d'energia solar. El cost real i efectiu de la seva instal·lació és d'X euros; el dels elements necessaris per a la captació d'energia, d'Y; l'IVA suportat per la companyia és de Z; i el valor dels honoraris pactats és de W. Així mateix, paga R en concepte de taxa per la llicència d'obres necessària. Quina serà la base imposable de l'ICIO resultant?

De conformitat amb l'art. 102.1 del TRLRHL, la base imposable de l'ICIO és el cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra, de manera que és clar que els costos de la instal·lació formaran part de la mateixa. Així mateix, d'acord amb el criteri mantingut pel TS a partir de l'STS, de 14 de maig de 2010, també s'haurà d'incloure el cost dels elements necessaris per a la captació d'energia, si bé, d'acord amb el segon paràgraf del precepte esmentat, quedaran fora els costos relatius a l'IVA, la taxa de llicència d'obres i els honoraris professionals.

### 3.5. Tipus de gravamen i quota tributària

Sobre aquest tema, convé tenir present que la quota tributària de l'ICIO serà el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus de gravamen que determina l'art. 102.3 del TRLRHL.

I, com precisa, el **tipus de gravamen** de l'impost serà el fixat per cada ajuntament, sense que pugui excedir del 4%<sup>22</sup>.

<sup>(22)</sup>Art. 102.3 del TRLRHL.

No obstant això, apareix aquí el dubte de si els ajuntaments han d'establir un sol tipus o en poden fixar diversos en funció dels criteris que determinin lliurement (sempre que siguin inferiors al 4%), punt en què tant la DGT com la jurisprudència s'han decantat per la primera possibilitat (vegeu, a tall d'exemple, la contestació a la Consulta vinculant de la DGT V1323-14, de 16 de maig de 2014, i les STSJ de la Comunitat Valenciana, de 21 de desembre de 1990, o d'Extremadura, de 30 de març i 31 de juny de 1991).

De totes maneres, no està de més subratllar la conveniència que suposaria que el TRLRHL acabés permetent aquesta possibilitat, ja que és evident que la manifestació de capacitat econòmica que grava l'ICIO derivada de l'execució de les construccions, instal·lacions o obres pot ser substancialment diferent en funció de diferents aspectes (com per exemple el tipus de construcció, instal·lació o obra –en el sentit que no és el mateix una obra major que una

obra menor– o, fins i tot, la localització de l'immoble –ja que la plusvàlua que experimenta un bé després d'una instal·lació, construcció o obra pot no ser la mateixa si està al centre d'una ciutat que a la perifèria).

### 3.6. Bonificacions i deducció de la quota

Els ajuntaments podran establir i regular en les seves ordenances fiscals les **bonificacions següents sobre la quota de l'impost** <sup>23</sup>:

<sup>(23)</sup>Art. 103.3 del TRLRHL.

a) Una de fins al 95% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que siguin **declarades d'especial interès o utilitat municipal** per concórrer circumstàncies socials, culturals, historicoartístiques o de foment de l'ocupació que justifiquin aquesta declaració.

#### Nota

En concret, aquestes declaracions correspondran al Ple de l'Ajuntament i s'acordaran, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, per vot favorable de la majoria simple dels seus membres.

b) Una de fins al 95% a favor de les construccions, instal·lacions o obres en què s'**incorporin sistemes per a l'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar**, sempre que les instal·lacions per a la producció de calor incloguin col·lectors que disposin de l'homologació corresponent de l'Administració competent.

c) Una de fins al 50% a favor de les construccions, instal·lacions o obres **vinculades als plans de foment de les inversions privades en infraestructures**.

d) Una de fins al 50% a favor de les construccions, instal·lacions o obres referents als **habitatges protegits**.

e) Una de fins al 90% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que **afavoreixin les condicions d'accés i habitabilitat als discapacitats**.

En cas que es prevegin diverses d'aquestes bonificacions, s'aplicaran a la quota resultant de practicar, si escau, la bonificació anterior seguint l'ordre previst en la seva enumeració. I, a més de regular els aspectes substantius i formals restants de cada bonificació, les ordenances fiscals corresponents podran determinar si totes o algunes de les mateixes resulten compatibles o no són aplicables de manera simultània.

#### Exemple

El Sr. Sergio és propietari d'un habitatge protegit en què vol instal·lar un sistema de captació d'energia solar per a la producció de calor homologat per l'Ajuntament, el qual ha establert les bonificacions a la quota de l'ICIO previstes pel TRLRHL per a tots dos conceptes en el seu màxim permès i té en compte la seva compatibilitat. Si la quota de l'ICIO per a aquestes obres que ha d'abonar el Sr. Sergio ascendeix a 2.500 euros, quin import haurà de pagar després de l'aplicació d'aquestes reduccions?

En el cas plantejat, primer s'haurà d'aplicar la bonificació a favor de les construccions, instal·lacions o obres en què s'incorporin sistemes per a l'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar que, segons es desprèn de l'enunciat, serà del 95%. I és que, com consta expressament en el supòsit descrit, el sistema que es vol instal·lar disposa de l'homologació corresponent per l'Ajuntament. Així, després de la seva aplicació, resultarà una quota de 125 euros.

I, a continuació, s'haurà d'aplicar la bonificació relativa a les construccions, instal·lacions o obres referents als habitatges protegits, que és del 50%, per la qual cosa la quota final serà de 62,50 euros.

Finalment, les ordenances fiscals també podran regular, com a deducció de la quota íntegra o bonificada de l'impost, determinant els aspectes substantius i formals pertinents, l'import satisfet o que hagi de satisfer el subjecte passiu en concepte de **taxa per l'atorgament de la llicència d'obres o urbanística** corresponent a la construcció, instal·lació o obra que es tracti.

### **La improcedència de la deducció de la taxa per l'atorgament de la llicència d'obres o urbanística**

En aquest punt, procedeix destacar que es va incorporar aquesta deducció al TRLRHL perquè la taxa per l'atorgament de la llicència urbanística estava configurada incorrectament, és a dir, que, vulnerant els art. 20 i 24.2 del TRLRHL, el seu cost s'extralimitava del de l'activitat administrativa de competència local per al seu atorgament. No obstant això, si la taxa es configura de forma correcta, no planteja cap problema d'incompatibilitat amb l'ICIO, ja que, com ha reconegut l'STS, de 18 de juny de 1997, a part de ser tributs de naturalesa diferent, responen a fets imposables totalment diferents. A més, no cal oblidar que la introducció d'una deducció en la quota de l'impost constitueix clarament un benefici fiscal, element que únicament és procedent si respon a finalitats d'interès general que ho justifiquin i sempre que resulti proporcionat, en el sentit d'adequat, a la finalitat legítima constitucionalment perseguida (motius que resulten completament absents en aquests casos). I tot això sense oblidar que resulta del tot absurd incórrer en els costos de gestió que suposen l'establiment i l'exigència de la taxa esmentada si després s'ha de permetre la seva deducció, i més considerant que, si s'estableixen tant la taxa com l'impost, és perquè es vol disposar dels dos tributs.

### **3.7. Meritació**

De conformitat amb l'art. 102.4 del TRLRHL, la **meritació** té lloc en el moment en què s'inicia la construcció, la instal·lació o l'obra, malgrat que no s'hagi obtingut la llicència corresponent.

Així, i tot i que el fet imposable de l'ICIO consisteix en l'execució de les construccions, instal·lacions o obres esmentades, la meritació no se situa després de la seva finalització sinó justament al seu inici, a pesar que, d'acord amb l'art. 21.1 de l'LGT, «la meritació és el moment en què s'entén efectuat el fet imposable i en què es produeix el naixement de l'obligació tributària principal» (per la qual cosa, en principi, la seva determinació s'hauria de fixar una vegada materialitzat l'acte o circumstància objecte d'imposició).

#### **Exemple**

La Sra. Carolina sol·licita la llicència urbanística per a dur a terme unes obres a casa seva el 12 d'abril de 2018. Se li concedeix el 4 de juny i inicia les obres el 6 del mateix mes de juny, les quals acaben el 12 de desembre de 2018. Quan es produirà la meritació de l'ICIO?

De conformitat amb l'art. 102.4 del TRLRHL, la meritació de l'ICIO es produeix quan s'inicia la construcció, instal·lació o obra corresponent, per la qual cosa, atès que les obres del cas plantejat s'inicien el 6 de juny de 2018, la meritació es produirà en aquesta data, a pesar que la llicència urbanística s'hagi sol·licitat i concedit amb anterioritat.

No obstant això, en relació amb l'**exigibilitat** de l'impost, convé tenir clar que serà la que determini l'ordenança fiscal corresponent.

#### **La singularitat de la meritació de l'ICIO**

A pesar que la meritació és el moment en què s'entén efectuat el fet imposable, en l'ICIO se situa a l'inici de la realització de les instal·lacions, construccions o obres i no després de la seva finalització.

De totes maneres, procedeix destacar en aquest punt que aquesta qüestionable fixació de la meritació comporta problemes importants, com ocorre, sense anar més lluny, amb la quantificació de l'impost. I és que, considerant que la base imposable és «la magnitud dinerària o d'una altra naturalesa que resulta del mesurament o valoració del fet imposable» (art. 50.1 de l'LGT), és evident que, a l'inici de les instal·lacions, construccions o obres, no es podrà conèixer el seu cost real i efectiu (que, com s'ha vist, constitueix la base imposable de l'impost). I és que el fet imposable de l'ICIO necessita un període de temps determinat per a la seva materialització, de manera que, a l'inici de les instal·lacions, construccions o obres, encara no haurà finalitzat (punt en què no es pot oblidar que de l'exactitud i precisió en la determinació de la base imposable dependrà la capacitat econòmica que finalment resulti gravada).

Tanmateix, el legislador va fer prevaler la seguretat jurídica dels obligats tributaris, en el sentit que poguessin conèixer des d'un principi la normativa que els resultarà d'aplicació sense possibilitat que variï (especialment, pel que fa al tipus de gravamen), ja que és la meritació dels impostos el moment que determina la normativa que procedirà. I, justament per aquestes circumstàncies, l'art. 103.1 del TRLRHL estableix un sistema de gestió de l'impost complex i singular, el qual es detalla a continuació.

### 3.8. Aplicació i revisió de l'impost

Els efectes, la gestió, la liquidació, la inspecció i la recaptació de l'ICIO, a més de la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, corresponen a l'Ajuntament del terme municipal on s'efectuïn les instal·lacions, construccions o obres. No obstant això, els ajuntaments poden delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències a altres organismes o administracions<sup>24</sup>.

<sup>(24)</sup>Art. 103.1 del TRLRHL.

Pel que fa a la seva liquidació, l'art. 103.1 del TRLRHL estableix un sistema de gestió complex i singular, assenyalant essencialment que aquest es compon de **dues fases** clarament diferenciades: la denominada «**liquidació provisional a compte**» i el que el TRLRHL esmenta com a «**liquidació definitiva**».

Així doncs, a causa de la seva singularitat, procedeix analitzar les dues fases de manera separada.

En primer lloc, quan es concedeixi la llicència preceptiva o es presenti la declaració responsable o la comunicació prèvia, o quan, sense que s'hagi sol·licitat, concedit o denegat encara aquella o presentat aquestes, s'iniciï la construcció, instal·lació o obra, s'haurà de practicar la **liquidació provisional a compte**.

#### Exemple

El 9 de febrer de 2018, el Sr. Carlos sol·licita la llicència urbanística per a dur a terme la reforma d'un xalet que posseeix. Se li concedeix el 8 de maig, però, atès que es volia



assegurar de poder gaudir del xalet durant l'estiu, va iniciar les obres el 2 de febrer. Quan s'haurà de practicar la liquidació provisional a compte de l'ICIO?

De conformitat amb l'art. 103.1 del TRLRHL, la liquidació provisional a compte de l'ICIO es practicarà quan es concedeixi la llicència preceptiva o es presenti la declaració responsable o la comunicació prèvia; o quan, sense que s'hagi sol·licitat, concedit o denegat encara aquella o presentat aquestes, s'iniciï la construcció, instal·lació o obra. Per tant, en el cas plantejat, atès que les obres s'inicien abans que se sol·liciti i concedeixi la llicència, la liquidació provisional a compte s'haurà de practicar en el moment en què comencin (que serà quan es produeixi la meritació de l'impost). D'aquesta manera, es durà a terme el 2 de febrer de 2018.

Tanmateix, procedeix puntualitzar l'autèntica naturalesa de l'ingrés que es practicarà en aquests casos, ja que, si té lloc abans de la meritació de l'impost (quan es concedeixi la llicència preceptiva o es presenti la declaració responsable o la comunicació prèvia sense que s'haguessin iniciat les instal·lacions, construccions o obres), el que realment es produirà és un pagament a compte de l'obligació tributària principal, ja que aquesta encara no haurà nascut (concretament, d'un **pagament fraccionat** d'acord amb l'art. 37.1 de l'LGT). Així i tot, si aquesta liquidació té lloc una vegada produïda la meritació, el que es durà a terme és una **liquidació autèntica** de l'obligació tributària principal, però amb la particularitat que encara no haurà finalitzat el fet imposable i, per tant, no es podrà conèixer la integritat de la base imposable real.

De totes maneres, en els dos casos, la **base imposable** d'aquesta liquidació provisional a compte es podrà determinar en funció del **pressupost** presentat pels interessats (sempre que hagi estat visat pel col·legi oficial corresponent, quan així es requereixi), o mitjançant els **índexs o mòduls** que, si escau, estableixin els ens locals (és a dir, pel mètode d'estimació objectiva).

#### **La determinació de la base imposable de la liquidació provisional a compte**

La base imposable de la liquidació provisional a compte es pot determinar en funció del pressupost presentat pels interessats i visat pel col·legi oficial corresponent quan així es requereixi, o mitjançant el mètode d'estimació objectiva si s'hagués establert al municipi corresponent. No obstant això, aquest últim té caràcter preferent si l'ordenança pertinent no preveu res sobre aquest tema.

Tanmateix, si l'ordenança pertinent no preveu la preferència de cap d'aquestes formes de determinació, la jurisprudència ha precisat que, a pesar que el TRLRHL tingui en compte els dos sistemes de manera alternativa, el **mètode d'estimació objectiva ha d'operar amb caràcter preferent**<sup>25</sup>, tot i que és veritat que, per a una major protecció dels interessos dels obligats tributaris i per raons fins i tot d'economia processal (en el sentit d'evitar futures rectificacions), sembla que el més convenient a l'hora de quantificar aquesta obligació seria partir de les dades reals que permetessin una estimació directa del que realment constituirà la base imposable de l'impost (el cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra).

(25) Sobre aquest tema, vegeu, entre d'altres, les STSJ de Catalunya 182/2004, de 17 de febrer, o 496/2008, de 16 de juny.

En qualsevol cas, una vegada finalitzada la construcció, instal·lació o obra, l'Administració durà a terme, si escau, en funció del seu cost real i efectiu després de la comprovació administrativa oportuna, el que el TRLRHL denomina la «**liquidació definitiva**».

D'aquesta manera, si de la comprovació en resulta una quantitat extra a ingressar, es podrà exigir al subjecte passiu la quantia pertinent, o, en cas contrari, haurà de procedir d'ofici a la seva devolució. I com és lògic, procedeix destacar que, si el subjecte passiu no arribés a fer finalment les obres, tindrà dret a la devolució de les quantitats abonades en concepte de liquidació provisional.

En tot cas, però, i malgrat el sistema de liquidació de l'impost esmentat, l'art. 103.4 del TRLRHL assenyala que «els ajuntaments podran exigir aquest impost en **règim d'autoliquidació**», tot i que sense aclarir si aquesta només es podrà referir a una de les fases esmentades o a les dues <sup>26</sup>.

(26) Art. 103.4 del TRLRHL.

De totes maneres, pel que fa a la liquidació provisional a compte, res no impedeix que pugui tenir lloc, tant si es practica amb anterioritat a la meritació de l'impost (supòsit en què seria un pagament fraccionat) com amb posteritat. I és que, com assenyala l'art. 120 de l'LGT, les autoliquidacions són «declaracions en què els obligats tributaris, a més de comunicar a l'Administració les dades necessàries per a la liquidació del tribut i unes altres de contingut informatiu, duen a terme per si mateixos les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a determinar i ingressar l'import del deute tributari o, si escau, determinar la quantitat que resulti a retornar o compensar» (punt en què no es pot oblidar que, d'acord amb l'art. 58 de l'LGT, tenen la consideració de deutes tributaris tant la quota o quantitat a ingressar que resulti de l'obligació tributària principal, com les obligacions de fer pagaments a compte).

I per la seva banda, pel que fa a liquidació definitiva, els últims pronunciaments també han deixat clara la procedència del sistema d'autoliquidació, entenent que, en realitat, l'actuació que aquí es duu a terme forma part de la quantificació de l'ICIO (ja que és en aquest moment quan realment es materialitza el seu fet imposable i es pot conèixer la base imposable real).

#### **El reconeixement jurisprudencial d'utilitzar el règim d'autoliquidació en totes les fases de la liquidació de l'ICIO**

Sobre aquest tema, vegeu l'STSJ de Madrid, de 24 de maig de 2002, la qual apunta que la Llei, «quan assenyala que l'impost es podrà exigir en règim d'autoliquidació, s'està referint a totes les fases del mateix i d'aquí la seva situació al final del precepte, una vegada que s'ha previst la liquidació inicial i la definitiva». I en la mateixa línia, vegeu l'STSJ de Madrid, de 21 de maig de 2002 (en què s'indica que, de fet, l'autoliquidació després de la finalització de les construccions, instal·lacions o obres permet una «millor gestió i liquidació del tribut»), o l'STSJ d'Aragó, de 21 de setembre de 2005.

Així doncs, serà necessari acudir a l'ordenança pertinent per a conèixer el règim de liquidació de l'ICIO, la qual podrà optar per implementar el sistema d'autoliquidació en qualsevol de les fases previstes.

Finalment, l'art. 103.5 del TRLRHL faculta els ajuntaments a establir, en les seves ordenances fiscals, un **sistema de gestió conjunta i coordinada entre l'ICIO i la taxa corresponent a l'atorgament de la llicència**, cosa que pot aportar beneficis tant en termes d'eficàcia com de control.

### Exemple

El Sr. Ismael ha contractat la constructora Imagina, S. A. per a la construcció d'un habitatge de 87 metres útils a Albaicín, a la ciutat de Granada. L'empresa sol·licita la llicència d'obres corresponent el 2 de març de 2018 i se li concedeix el 5 de juny de 2018. No obstant això, les obres es van iniciar després de sol·licitar la llicència però abans de la seva concessió, concretament el dia 12 de març de 2018. El pressupost d'execució, visat pel Col·legi d'Arquitectes, en la mesura que així es requereix, és de 300.000 euros i la quota ingressada per la taxa és de 3.000 euros. Les obres finalitzen el 17 d'octubre de 2019, amb un cost real i efectiu de 350.000 euros. Quan i com es practicarà la liquidació de l'ICIO i a quant ascendirà?

El primer que s'ha de tenir en compte en aquest supòsit és que s'haurà d'aplicar l'Ordenança fiscal núm. 4, reguladora de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, aprovada pel Ple de l'Ajuntament de Granada i vigent en el moment en què es produeixi la meritació de l'impost (art. 102.4 del TRLRHL), és a dir, en el moment en què s'iniciïn les obres (el 12 de març de 2018). Així doncs, resultarà aplicable l'Ordenança publicada al BOP 249 de 31 de desembre de 2016.

D'acord amb l'art. 9 d'aquesta Ordenança, s'haurà de practicar una liquidació provisional a compte quan es concedeixi la llicència preceptiva o es presenti la declaració responsable o la comunicació prèvia o quan, sense que encara no s'hagi sol·licitat, concedit o denegat aquesta llicència preceptiva, s'iniciï la construcció, instal·lació o obra.

Així doncs, en el cas plantejat, atès que les obres s'iniciïn abans de la concessió de la llicència, l'Administració haurà de practicar una liquidació provisional a compte a partir del 12 de març de 2018, la base imposable de la qual, com afegeix l'Ordenança esmentada, es determinarà «en funció del pressupost presentat pels interessats, sempre que aquest hagi estat visat pel col·legi oficial corresponent, quan això constitueixi un requisit preceptiu». De totes maneres, també afegeix que «si no és així, la base imposable serà determinada pels tècnics municipals, d'acord amb el cost estimat del projecte o segons els mòduls o índexs establerts pel col·legi oficial corresponent», precisant que «en qualsevol cas, a efectes de valoració, s'aplicaran els mínims de base de cost establerts en l'ordenança fiscal reguladora vigent de la taxa per llicències urbanístiques».

Per tant, en aquest cas, la base imposable de la liquidació provisional serà de 300.000 euros (import del pressupost d'execució, visat pel Col·legi d'Arquitectes), a què s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen del 4% que preveu l'art. 5.2.

D'aquesta manera, la quota íntegra de la liquidació esmentada serà el 4% de 300.000 = 12.000 euros.

No obstant això, procedeix destacar que l'art. 6.1.c) de l'Ordenança preveu una bonificació del 75% de la quota «per a les obres de rehabilitació i també per a les intervencions de nova planta que es destinin a l'habitatge que tingui una superfície no superior als 90 metres útils i que es duïguin a terme a Albaicín, atesa la seva consideració de Patrimoni de la Humanitat», tot i que, si bé és cert que sembla encaixar en el supòsit plantejat, no podrà resultar d'aplicació, ja que el mateix art. 6 assenyala que «no procedirà l'aplicació de cap bonificació si el subjecte passiu iniciés les obres, instal·lacions o construccions amb anterioritat a l'obtenció de la llicència municipal corresponent».

Així mateix, procedeix assenyalar que, a pesar que l'art. 103.3 del TRLRHL permeti que les ordenances fiscals regulin com a deducció de la quota íntegra o bonificada de l'ICIO l'import satisfet o que hagi de satisfer el subjecte passiu en concepte de taxa per l'atorgament de la llicència urbanística corresponent a la construcció, instal·lació o obra

pertinent, no es preveu en l'Ordenança de l'Ajuntament de Granada, de manera que, en el cas plantejat, no es podrà deduir cap quantia per aquest concepte.

Així doncs, l'Administració practicarà la liquidació provisional a compte, girant la quota tributària de 12.000 euros a la constructora Imagina, S. A., ja que, com que ha estat qui ha sol·licitat la llicència d'obres corresponent, tindrà la condició de substitut del contribuent (art. 101.2 del TRLRHL).

Posteriorment, com assenyala l'art. 9.3 de l'Ordenança, en el termini d'un mes a comptar a partir de l'endemà de la finalització de les construccions, instal·lacions o obres (és a dir, fins al 17 de novembre de 2019), el subjecte passiu (en aquest cas, la constructora Imagina, S. A.) haurà de presentar a l'oficina gestora de l'impost la declaració del seu cost real i efectiu, acompanyada de la fotocòpia del seu DNI o NIF i dels documents que es considerin oportuns a l'efecte d'acreditar el cost expressat. I si el cost real i efectiu de les construccions, instal·lacions o obres és superior al que es va considerar en la liquidació provisional a compte (la qual cosa té lloc en aquest supòsit, ja que el cost final ha estat 50.000 euros més car del que constava en el pressupost d'execució), el subjecte passiu haurà de presentar i ingressar l'autoliquidació que correspongui.

Per tant, la constructora Imagina, S. A. haurà de presentar l'autoliquidació corresponent, en què la base imposable ascendirà a 350.000 euros, i se li haurà d'aplicar el tipus de gravamen del 4%. D'aquesta manera, la quota íntegra resultant serà el 4% de 350.000, és a dir, 14.000 euros, quantia de què s'haurà de deduir la quota abonada en concepte de liquidació provisional a compte.

Així,  $14.000 - 12.000 = 2.000$  euros, que serà la quantitat que haurà d'abonar la constructora Imagina, S. A. per aquesta autoliquidació.

### 3.9. Especialitats a l'inici del còmput de la prescripció

A conseqüència de la singularitat de la meritació i del sistema de liquidació de l'ICIO, procedeix dedicar un últim apartat amb la finalitat d'assenyalar algunes especialitats sobre l'inici del còmput de la prescripció dels drets previstos a l'art. 66 de l'LGT en l'àmbit de l'ICIO: el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna, el dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats, el dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut i les devolucions d'ingressos indeguts, i el dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut i les devolucions d'ingressos indeguts<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>L'inici de la prescripció d'aquests drets previstos a l'art. 66 de l'LGT està regulat a l'art. 67 de l'LGT.

Així, procedeix destacar, en primer lloc, que **cadascun d'aquests drets es predicarà de manera independent respecte de la liquidació provisional a compte i de la liquidació definitiva** (o les seves autoliquidacions corresponents), **sense que la prescripció d'un dret en relació amb una impliqui la prescripció d'aquesta respecte de l'altra.**

Per tant, procedeix valorar de manera separada quan s'iniciarà la prescripció dels drets esmentats, tant respecte a la liquidació provisional a compte com respecte a la liquidació definitiva.

### 3.9.1. La prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna

Pel que fa al dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna, l'art. 67.1 de l'LGT assenyala que la seva prescripció s'iniciarà, amb caràcter general, «l'endemà del dia que finalitzi el termini reglamentari per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent».

Per tant, respecte al **deute derivat de la liquidació provisional a compte**, variarà en funció de si està previst o no el règim d'autoliquidació, i s'iniciarà, si és el cas, l'endemà del dia que finalitzi el termini per a la seva presentació.

No obstant això, si aquest règim no està previst, començarà a operar des que es pugui provar de manera fefaent que l'Administració tributària va tenir coneixement efectiu dels supòsits de fet que donen lloc a la seva pràctica, ja que, si l'Administració els desconeix, és evident que no es pot iniciar la prescripció del seu dret per a actuar sobre aquest tema.

I pel que fa a la **liquidació definitiva**, si està establert el règim d'autoliquidació o l'obligació de presentar una declaració comunicant la finalització de les instal·lacions, construccions o obres oportunes, també s'iniciarà la prescripció l'endemà del dia que finalitzi el termini per a la seva presentació; tot i que, si no és el cas, començarà el seu còmput l'endemà del dia que es pugui provar fefaentment que l'Administració tributària va tenir coneixement formal de la terminació de les instal·lacions, construccions o obres<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup> Així ho va establir l'STS, de 14 de setembre de 2005, dictada en recurs de cassació en interès de llei.

#### Nota

En aquest punt, alguns tribunals s'acollien al moment de la meritació de l'ICIO (l'inici de les instal·lacions, construccions o obres) com a principi del còmput de la prescripció, a pesar que en aquest moment, com s'ha vist, resulta del tot impossible determinar la base imposable real de l'impost, ja que encara no es pot conèixer el cost real i efectiu de les mateixes. Per això, com va fixar l'STS, de 14 de setembre del 2005, dictada en recurs de cassació en interès de llei, «el termini de prescripció del dret de l'Administració per a practicar la liquidació definitiva respectiva per l'ICIO s'ha de computar no des de l'inici de l'obra, sinó quan aquesta ja hagi finalitzat, amb vista de les construccions, instal·lacions o obres efectivament dutes a terme i del cost real de les mateixes», ja que, com ha assenyalat en altres sentències, si no fos així, no només es produiria la prescripció «en les obres de llarga durada (de més de cinc anys), sinó que s'estimularia la construcció lenta de les obres que ho són» (STS, de 23 de març de 2002).

A més, procedeix destacar que el TS es refereix en aquests casos a la prescripció de la liquidació del total de la quota, és a dir, no solament de la diferència entre la liquidació provisional a compte o l'autoliquidació presentada en el seu lloc i l'import de la liquidació definitiva o l'autoliquidació que s'hauria d'haver presentat.

### **3.9.2. La prescripció del dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats**

Pel que fa al dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats, l'art. 67.1 de l'LGT assenyala que la seva prescripció es començarà a comptar «l'endemà del dia que finalitzi el termini de pagament en període voluntari».

En conseqüència, procedeix distingir en aquests casos si l'exigència de pagament del deute corresponent procedeix d'una autoliquidació presentada en termini pels obligats tributaris (quan està previst així per l'ordenança pertinent), o d'una liquidació girada per l'Administració.

En el primer cas, la prescripció començarà l'endemà del dia que finalitzi el termini per a presentar i ingressar l'autoliquidació corresponent prevista en l'ordenança corresponent, malgrat que, si l'autoliquidació s'ha dut a terme fora de termini, començarà l'endemà de la seva presentació.

Per la seva banda, en el cas de les liquidacions, s'iniciarà l'endemà de la finalització del termini derivat de l'art. 62.2 de l'LGT per al seu ingrés, de manera que si la notificació de la liquidació es duu a terme entre els dies 1 i 15 de cada mes, el període voluntari per al seu pagament serà des de la data de recepció de la notificació fins al dia 20 del mes posterior o, si aquest no fos hàbil, fins a l'immediat hàbil següent. No obstant això, si la notificació de la liquidació s'efectués entre els dies 16 i últim de cada mes, serà des de la data de recepció de la notificació fins al dia 5 del segon mes posterior o, si aquest no fos hàbil, fins a l'immediat hàbil següent.

En qualsevol cas, si durant el període voluntari s'hagués presentat una sol·licitud d'ajornament, fraccionament o compensació, no s'iniciarà el període executiu durant la tramitació d'aquests expedients i conclourà el període voluntari després del termini de pagament previst a l'art. 62.2 de l'LGT iniciat amb la notificació de la seva denegació o, si s'acceptés l'ajornament o fraccionament, després de la finalització dels terminis previstos per als ingressos pertinents (pel que a la prescripció del dret de l'Administració per a exigir el pagament començarà l'endemà).

### **3.9.3. La prescripció del dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de l'ICIO i les devolucions d'ingressos indeguts**

Per a analitzar l'inici de la prescripció d'aquest dret, procedeix aclarir quan tindran lloc les devolucions derivades de la normativa de l'ICIO, les quals procediran quan el deute derivat de la liquidació provisional a compte o de l'autoliquidació corresponent s'hagi quantificat de manera correcta però aca-

bi sent superior respecte del deute resultant de la liquidació definitiva o de l'autoliquidació pertinent (ja que es tractaria de quantitats ingressades degudament com a conseqüència de l'aplicació del tribut).

En aquests casos, d'acord amb l'art. 67 de l'LGT, la prescripció es començarà a comptar **«l'endemà del dia que finalitzi el termini per a sol·licitar la devolució derivada corresponent de la normativa de cada tribut o, a falta de termini, l'endemà del dia que aquesta devolució es va poder sol·licitar».**

Així, la prescripció començarà l'endemà de la finalització del termini per a presentar la declaració comunicant la finalització de les construccions, instal·lacions o obres o l'autoliquidació corresponent, malgrat que, si no estigués prevista cap d'aquestes possibilitats, començarà a partir de l'endemà del dia en què van finalitzar les construccions, instal·lacions o obres.

Per la seva banda, les **devolucions d'ingressos indeguts** procediran, en primer lloc, quan el deute derivat de la liquidació provisional a compte o de la liquidació definitiva (o de les seves autoliquidacions corresponents) s'hagi quantificat de forma incorrecta, punt en què l'art. 67 de l'LGT assenyala que la prescripció s'iniciarà **«l'endemà del dia que es va dur a terme l'ingrés indegut o l'endemà de la finalització del termini per a presentar l'autoliquidació si l'ingrés indegut es va fer dins d'aquest termini».**

Per tant, si s'hagués practicat de forma incorrecta la quantificació de la liquidació provisional a compte o definitiva o la seva autoliquidació corresponent, cal distingir si els obligats tributaris les van autoliquidar en termini, supòsit en què l'inici de la prescripció del seu dret a exigir els ingressos indeguts començarà a partir de l'endemà de la finalització del termini per a presentar l'autoliquidació oportuna. No obstant això, si l'autoliquidació va ser presentada fora de termini o aquesta possibilitat no fos prevista, la prescripció començarà a partir de l'endemà del dia que s'hagi dut a terme l'ingrés indegut.

I en aquest punt, cal destacar que la devolució d'ingressos indeguts també procedirà quan, després d'abonar-se la liquidació provisional a compte (autoliquidada o no) de manera correcta, **no s'efectuessin les instal·lacions, construccions o obres**, de manera que, a pesar que es tractaria de quantitats ingressades degudament com a conseqüència de l'aplicació del tribut, la posterior no execució del fet imposable de l'ICIO i, per tant, la no materialització de la seva meritació (produït amb l'inici de les instal·lacions, construccions o obres) les convertiria en un ingrés indegut (ja que l'obligat tributari no estaria obligat al pagament del tribut).

En aquest cas, la prescripció començarà a partir de l'endemà del dia que l'ingrés indegut va passar a tenir aquesta consideració (ja que al principi es va quantificar i va abonar de manera correcta), que, amb caràcter general, serà el moment en què caduqui la llicència d'obres, o aquell esdevenut amb anterioritat

en què es pogués provar de forma fefaent que l'Administració va tenir constància de la seva no execució (com podria ocórrer en el cas d'una comunicació expressa per part de l'obligat tributari).

### **3.9.4. La prescripció del dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de l'ICIO i les devolucions d'ingressos indeguts**

Finalment, pel que fa al dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut i les devolucions d'ingressos indeguts, l'art. 67.1 de l'LGT assenyala que la seva prescripció es començarà a comptar «l'endemà del dia que finalitzin els terminis establerts per a efectuar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut o l'endemà de la data de notificació de l'acord en què es reconegui el dret a percebre la devolució».

Així doncs, respecte de la prescripció del dret a obtenir les devolucions d'ingressos indeguts, s'iniciarà l'endemà del dia que s'hagi notificat l'acord en què es reconegui el dret a percebre la devolució; mentre que, en relació amb les devolucions derivades de la normativa de l'ICIO, el dret a obtenir els ingressos oportuns començarà l'endemà dels sis mesos transcorreguts després de la finalització del termini previst per a la presentació de l'autoliquidació o declaració mitjançant la qual s'haguessin requerit (ja que, davant l'absència de la normativa pròpia de l'ICIO sobre aquest tema, resulten d'aplicació les consideracions generals dels art. 31.2 i 125 de l'LGT).

No obstant això, si aquestes es van fer de forma extemporània o si la devolució s'hagués sol·licitat, la prescripció començarà l'endemà del mig any transcorregut després de la seva presentació (ja que seran els terminis de què disposarà l'Administració per a dur a terme l'abonament pertinent –art. 126 de l'LGT).

#### **Exemple**

La promotora d'habitatges Habita, S. A. vol construir un pis nou. L'empresa sol·licita la llicència d'obres corresponent el 2 de març de 2018 i se li concedeix el 5 de juny de 2018. Les obres s'inicien el dia 11 de juny de 2018 i es practica la notificació de la liquidació provisional a compte corresponent, a partir del pressupost d'execució visat pel Col·legi d'Arquitectes, el 20 de juny de 2018. Quan s'iniciarà el dret de l'Administració per a exigir el pagament del deute tributari liquidat?

Posteriorment, les obres finalitzen el 17 d'octubre de 2019 i així ho comunica la promotora a l'Ajuntament l'endemà, amb un cost real i efectiu inferior al considerat en la liquidació provisional a compte. Partint de la base que l'ordenança pertinent no preveu el règim d'autoliquidació de l'ICIO en aquests casos, ni cap obligació de declarar el final de les obres, quan començarà la prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari de la liquidació definitiva? I la del dret a sol·licitar la devolució derivada de la normativa de l'ICIO de la promotora?

Finalment, si la promotora presenta la sol·licitud de devolució derivada de la normativa de l'ICIO el 16 de novembre de 2019, quan s'iniciarà la prescripció del seu dret a obtenir la devolució pertinent?

En primer lloc, respecte al dret de l'Administració per a exigir el pagament del deute tributari derivat de la liquidació provisional a compte notificat el 20 de juny de 2018, la prescripció s'iniciarà l'endemà d'aquell en què finalitzi el termini per al seu pagament en període voluntari, el qual, d'acord amb l'art. 62.2 de l'LGT, atès que la liquidació es va notificar el 20 de juny de 2018, serà des de la data de recepció de la notificació fins al



dia cinc del segon mes posterior o, si aquest no fos hàbil, fins a l'immediat hàbil següent (és a dir, des del 20 de juny de 2018 fins al 5 de juliol de 2018). Per tant, la prescripció s'iniciarà el 6 de juliol de 2018.

Respecte de la prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari relatiu a la liquidació definitiva, considerant que l'ordenança pertinent no preveu el règim d'autoliquidació de l'ICIO en aquests casos, ni hi ha obligació de declarar el final de les obres, s'iniciarà a partir de l'endemà del moment en què l'Ajuntament va tenir coneixement fefaent de la finalització de les instal·lacions, construccions i obres (cosa que, en el supòsit, ocorre el 18 d'octubre de 2019), ja que així ho va assenyalar l'STS de 14 de setembre de 2005, dictada en interès de llei.

Per la seva banda, mentre aquesta liquidació no es practiqui, la constructora tindrà dret a sol·licitar la devolució pertinent derivada de la normativa de l'ICIO, la prescripció de la qual s'iniciarà l'endemà de la finalització de les instal·lacions, construccions i obres (és a dir, a partir del 18 d'octubre de 2019).

Finalment, si la promotora presenta la sol·licitud de devolució derivada de la normativa de l'ICIO el 16 de novembre de 2019, s'iniciarà la prescripció del seu dret a obtenir la devolució pertinent l'endemà del dia que finalitzin els terminis establerts per a efectuar la devolució, el qual serà de 6 mesos des de la presentació de la sol·licitud (art. 126 de l'LGT).



## Exercicis d'autoavaluació

### Exercicis de selecció

1. De conformitat amb les previsions del TRLRHL, l'exigència de l'IVTM correspondrà a l'Ajuntament...

- a) del municipi en què el titular del vehicle corresponent estigui empadronat.
- b) del municipi que consti com a domicili del titular del vehicle corresponent en el permís de circulació.
- c) del municipi que consti com a domicili del titular del vehicle corresponent en el permís de conduir.

2. El Sr. Martín fa la primera adquisició d'un turisme el 7 de juliol de 2018. En relació amb l'IVTM de 2018,...

- a) el període impositiu anirà de l'1 de gener al 31 de desembre de 2018, però el Sr. Martín podrà prorratejar la quota per trimestres.
- b) el període impositiu anirà del 7 de juliol al 31 de desembre de 2018 i l'impost es meritara el primer dia del mateix.
- c) el període impositiu anirà del 7 de juliol al 31 de desembre de 2018, però el Sr. Martín podrà prorratejar la quota per quadrimestres.

3. El 10 de setembre de 2018, la Sra. Marta procedeix a donar de baixa definitiva al registre públic corresponent una motocicleta de 125 centímetres cúbics. En relació amb l'IVTM de 2018,...

- a) es meritara el 10 de setembre de 2018 i la Sra. Marta haurà d'abonar la quota prorratejada de tres trimestres.
- b) es meritara el 31 de desembre de 2018 i la Sra. Marta haurà d'abonar la quota prorratejada de tres trimestres.
- c) es meritara l'1 de gener de 2018 i la Sra. Marta haurà d'abonar la quota tributària relativa a tot el període impositiu, malgrat que podrà sol·licitar la devolució de la quota corresponent a l'últim trimestre amb posterioritat.

4. El dia 5 de febrer de 2018, el Sr. Gerardo compra al Sr. Sergio el turisme que aquest últim utilitzava, ja que en vol comprar un altre. En relació amb l'IVTM de 2018,...

- a) el subjecte passiu serà el Sr. Gerardo.
- b) el subjecte passiu serà el Sr. Sergio.
- c) els dos seran subjectes passius de l'IVTM per la part del període impositiu que hagin estat titulars administratius del vehicle.

5. Serà substituït del contribuent en la modalitat de vedes de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries...

- a) el titular de les vedes.
- b) la persona a qui correspongui per qualsevol títol l'aprofitament de la caça o la pesca.
- c) el propietari dels béns acotats.

6. La major part de la regulació legal de la modalitat de vedes de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries està...

- a) al Reial decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, pel qual es va aprovar el text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local.
- b) a les ordenances fiscals corresponents.
- c) al TRLRHL.

7. El Sr. Gonzalo ha construït una casa sense demanar la llicència preceptiva d'obres. Per tant,...

- a) estarà exempt de pagar l'ICIO, malgrat que podrà ser sancionat per la manca de llicència.
- b) es tracta d'un supòsit de no subjecció a l'ICIO.

c) fins i tot sense haver demanat la llicència, la construcció està subjecta a l'ICIO.

8. El Sr. David desitja dur a terme unes obres al seu xalet de la Sierra, però no vol sol·licitar la llicència urbanística pertinent. A aquest efecte, contracta l'empresa Reformas Mágicas, S. A. i s'inicien les obres amb caràcter immediat. Qui haurà d'ingressar l'ICIO a l'Administració per aquestes obres?

- a) L'empresa Reformas Mágicas, S. A. en concepte de contribuent.
- b) El Sr. David en concepte de contribuent.
- c) L'empresa Reformas Mágicas, S. A. en concepte de substitut del contribuent.

9. En la construcció d'un habitatge, el cost de la instal·lació d'un ascensor...

- a) forma part de la base imposable de l'ICIO.
- b) no forma part de la base imposable de l'ICIO.
- c) constitueix un supòsit de no subjecció.

10. La Sra. Laia sol·licita la llicència urbanística per a dur a terme una sèrie d'obres al seu habitatge habitual el 4 de juny de 2018. Se li concedeix el 2 de setembre i inicia les obres el 10 del mateix mes de setembre. Quan es practicarà la liquidació provisional a compte de l'ICIO?

- a) En el moment de la meritació de l'impost.
- b) Després de la meritació de l'impost.
- c) Abans de la meritació de l'impost.

### Casos pràctics

1. L'empresa Escalivada, S. A., domiciliada a la ciutat de Barcelona, es dedica a la producció i venda d'albergínies, cebes i pebrots. L'1 de gener de 2018, la companyia disposa de dos turismes, de 10 i 12 cavalls fiscals de potència respectivament; d'un camió de 600 kg de càrrega útil i d'un remolc de 800 kg de càrrega útil que disposa del certificat d'inscripció al Registre oficial de maquinària agrícola (ROMA).

Així mateix, després d'haver-se convençut dels múltiples beneficis ecològics d'utilitzar com a combustible el biogàs, el 14 de juliol decideix comprar un camió nou de 2.000 kg de càrrega útil que utilitza aquest tipus de combustible, tot i que, a causa de la manca de liquiditat que experimenta, decideix vendre abans, el dia 10 de juliol, el turisme de 10 cavalls fiscals.

D'altra banda, a causa d'un accident greu de trànsit, el dia 4 de setembre dona de baixa definitiva el turisme de 12 cavalls fiscals de potència davant la Junta Provincial de Tràfic, ja que no podrà tornar a circular.

A partir d'aquests fets, determineu l'import de les quotes de l'IVTM que haurà de pagar l'empresa Escalivada, S. A. l'any 2018 respecte de cadascun dels seus vehicles (considerant les bonificacions eventuals que podrien procedir), i assenyaieu el període impositiu pertinent i el moment de la meritació.

2. El Sr. Pablo, titular d'un hotel de 5 estrelles a Barcelona des de fa cinc anys, vol dur a terme una ampliació del mateix de 2.000 metres quadrats, per la qual cosa contracta la constructora Sueña, S. A. El projecte d'execució d'obres, visat pel Col·legi d'Arquitectes, ascendeix a 3.200.000 euros i la constructora sol·licita la llicència d'obres corresponent el 13 de febrer de 2018. La llicència es concedeix el 5 de maig i s'inicien les obres el dia 7 del mateix mes. Les obres finalitzen el 17 d'octubre de 2020 i tenen un cost final de 3.400.000 euros, incloent l'IVA abonat per un total de 150.000 euros i els honoraris pactats de 30.000 euros.

A partir d'aquests fets, determineu el o els subjectes passius de l'ICIO, l'Ajuntament competent per a la seva aplicació i revisió, el moment de la meritació i la quantificació de la liquidació provisional a compte i de la liquidació definitiva, i determineu així mateix el moment en què s'hauran de practicar i qui les haurà d'abonar.

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. b

3. c

4. b

5. c

6. a

7. c

8. c

9. a

10. c

1. Abans d'entrar a resoldre el supòsit plantejat, convé recordar que, de conformitat amb l'art. 92.1 del TRLRHL, l'IVTM grava la titularitat dels vehicles de tracció mecànica «aptes per a circular per les vies públiques, qualsevol que siguin la seva classe i categoria», i els subjectes passius són aquells al nom dels quals constin al permís de circulació (art. 94 del TRLRHL).

Així, tenint clares aquestes consideracions, podem entrar a calcular les diferents quotes tributàries que haurà de pagar Escalivada, S. A. l'any 2018 i valorar-les de manera separada per a cadascun dels diferents vehicles de què és titular.

D'aquesta manera, convé començar per aquells que no experimenten cap variació de titularitat durant el 2018: un camió de 600 kg de càrrega útil i un remolc de 800 kg de càrrega útil que disposa del certificat d'inscripció al Registre oficial de maquinària agrícola (ROMA).

I a aquest efecte, ja que en principi serà Barcelona el domicili de l'empresa que, com a titular d'aquests vehicles, constarà al permís de circulació, serà competent l'Ajuntament de Barcelona per a exigir, aplicar i revisar l'IVTM i s'haurà d'aplicar la seva ordenança fiscal corresponent. Així, en els dos casos, el subjecte passiu serà l'empresa, el període impositiu serà l'any natural (de l'1 de gener al 31 de desembre) i la meritació es produirà el primer dia del mateix.

Respecte a les quotes tributàries, s'haurà d'aplicar el quadre de tarifes que preveu l'art. 95 del TRLRHL i, a continuació, el coeficient que per a cada cas ha establert l'ordenança fiscal de l'IVTM pel 2018 aprovada el 6 d'octubre de 2017 pel Ple de l'Ajuntament de Barcelona (a partir de l'habilitació que preveu el precepte esmentat, precisant que no podrà ser superior a 2).

D'aquesta manera, en relació amb el camió de 600 kg de càrrega útil, la quota que preveu el TRLRHL és de 42,28 euros, mentre que l'art. 5.2 de l'Ordenança preveu que s'haurà d'aplicar un coeficient del 2. Per tant, la quota resultant serà:  $42,28 \times 2 = 84,56$  euros. Com assenyala l'art. 96 del TRLRHL, el període impositiu de l'IVTM serà l'any natural i es meritirà l'1 de gener. No obstant això, d'acord amb el calendari del contribuent de Barcelona, la seva exigibilitat no coincidirà amb aquestes dates, sinó que, si l'empresa no ha domiciliat el pagament de l'IVTM, tindrà un període voluntari per a l'ingrés de la liquidació que li notificarà l'Ajuntament que anirà del 15 d'abril al 15 de juny de 2018. Tanmateix, si ho l'ha domiciliat, a més de poder gaudir d'una bonificació addicional del 2% en la quota per aquest fet (art. 115.6 de l'Ordenança fiscal general aprovada pel Ple de l'Ajuntament de Barcelona el 29 de desembre de 2015), el consistori li farà el càrrec corresponent el 3 de juliol de 2018.

La situació és diferent en relació amb el remolc de 800 kg de càrrega útil, ja que cal tenir en compte que disposa del certificat d'inscripció al Registre oficial de maquinària agrícola (ROMA). Així, de conformitat amb l'art. 93 del TRLRHL i l'art. 6 de l'Ordenança, estarà exempt de l'IVTM, sempre que l'interessat hagi sol·licitat la seva concessió (indicant les característiques del vehicle, la matrícula i la causa del benefici) i l'Ajuntament hagi declarat l'exempció expedint un document acreditatiu de la concessió.

D'altra banda, les mateixes consideracions assenyalades també són aplicables al turisme de 10 cavalls fiscals de potència, ja que, a pesar que l'empresa el ven el 10 dia de juliol de 2018, el subjecte passiu que constava al permís de circulació el dia de la meritació de l'IVTM (l'1 de gener) era l'empresa Escalivada, S. A., per la qual cosa haurà de fer front a la totalitat de la

quota (ja que el TRLRHL no preveu la possibilitat de prorrateig en cas d'adquisició posterior a la primera). Així, d'acord amb els preceptes esmentats, la quota per al turisme de 10 cavalls fiscals de potència serà de  $34,08 \times 1,88 = 64,06$  euros, a què també serà aplicable la bonificació del 2% si l'empresa ha domiciliat el pagament de l'IVTM.

Seguidament, en relació amb el camió de 2.000 kg de càrrega útil que utilitza com a combustible biogàs, adquirit el 14 de juliol, procedeix destacar, en primer lloc, que d'acord amb l'art. 96 del TRLRHL, el període impositiu de l'IVTM anirà des de la data d'adquisició fins al 31 de desembre, i es meritara el primer dia (ja que és una primera adquisició).

D'igual manera, convé tenir present que, d'acord amb el mateix article, la quota resultant es podrà prorratejar d'acord amb els trimestres naturals que el subjecte passiu hagi estat realment titular del vehicle i que, en aquest cas, només són dos (el 50%). Així, d'acord amb els passos assenyalats anteriorment, la quota serà el 50% de  $(83,30 \times 2 = 166,60)$ , per tant, de 83,30 euros.

No obstant això, de conformitat amb l'art. 7 de l'Ordenança (d'acord amb l'habilitació de l'art. 95.6 del TRLRHL), els vehicles que, entre d'altres, utilitzin com a combustible el biogàs, gaudiran d'una bonificació del 75% de la quota de l'impost. Tanmateix, l'empresa haurà de sol·licitar-la en el moment de practicar l'autoliquidació (la qual s'exigeix a Barcelona per a aquests supòsits i serà necessària per a la matriculació del vehicle), aplicant-la provisionalment en la mateixa (punt en què la seva aplicació equival a la seva sol·licitud). Així mateix, haurà de presentar la documentació acreditativa del compliment dels requisits per al seu gaudi davant l'Administració tributària municipal en el termini de 15 dies, a comptar des de l'endemà de la presentació de l'autoliquidació. Així doncs, l'autèntica quota tributària serà el 25% de 83,30, és a dir, de 20,825 euros.

Finalment, respecte al turisme de 12 cavalls fiscals de potència que dona de baixa definitiva el 4 de setembre, l'impost ja s'haurà meritat l'1 de gener, per la qual cosa, tenint en compte el seu pagament, efectuat el 3 de juliol de 2018 (si el té domiciliat, amb la bonificació corresponent del 2%) o entre el 15 d'abril i fins al 15 de juny de 2018 (en cas que no), s'haurà liquidat una quota de  $71,94 \times 1,9 = 136,69$  euros.

No obstant això, en aquest cas també es podrà prorratejar la quota en funció dels trimestres naturals que el subjecte passiu hagi estat realment titular del vehicle, els quals, en aquest supòsit, són tres.

Així, d'acord amb els passos assenyalats anteriorment, la quota a què realment hauria d'haver fet front el subjecte passiu és del 75% de 136,69 euros, sent, per tant, de 102,52 euros. Per tant, podrà sol·licitar a l'Ajuntament la devolució de la quantia ingressada de més, és a dir, de  $136,69 - 102,52 = 34,17$  euros.

2. De conformitat amb l'art. 101 del TRLRHL, i a pesar que el subjecte passiu en qualitat de contribuent és el Sr. Pablo, la constructora Sueña, S. A. actuarà com a substituïda del contribuent, ja que va ser la que va sol·licitar la llicència corresponent.

Per la seva banda, l'Ajuntament competent per als efectes, la gestió, liquidació, inspecció i recaptació de l'ICIO, i també per a la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, serà el del terme municipal on s'efectuïn les obres, en aquest cas el de Barcelona, l'Ordenança fiscal de l'ICIO del qual, vigent pel 2018, és la núm. 2.1, aprovada el 29 de desembre de 2015.

En relació amb la meritació de l'impost, l'art. 102.4 del TRLRHL assenyalava que tindrà lloc en el moment d'iniciar-se la construcció, instal·lació o obra, malgrat que no s'hagi obtingut la llicència corresponent, per la qual cosa, en el cas plantejat, es produirà el 7 de maig de 2018.

No obstant això, pel que fa al sistema de gestió de l'impost, començarà amb anterioritat i caldrà practicar, en primer lloc, la liquidació provisional a compte. I és que, com assenyalava l'art. 103.1 del TRLRHL, es durà a terme quan es concedeixi la llicència preceptiva si no s'han iniciat les obres amb anterioritat, per la qual cosa, en el cas plantejat, es practicarà el 5 de maig de 2018.

En concret, el càlcul de la seva base imposable es durà a terme en funció del pressupost presentat pels interessats, sempre que hagi estat visat pel Col·legi oficial corresponent quan això constitueixi un requisit preceptiu, o pel mètode d'estimació objectiva establert a aquest efecte quan l'Ordenança fiscal així ho prevegi (el qual ha tingut lloc en l'Ordenança fiscal de l'ICIO de Barcelona). No obstant això, com ha precisat la jurisprudència, la relació entre els dos sistemes de càlcul no és alternativa, sinó que tindran preferència els índexs o mòduls que hagi establert l'ordenança fiscal pertinent –art. 103.1.b) del TRLRHL.

Així doncs, com consta en l'annex de l'Ordenança fiscal de la capital catalana, la base imposable es determinarà mitjançant el producte del nombre de metres quadrats de superfície

construïda o reformada pel valor en €/m<sup>2</sup> assignable a cada grup, sent el valor del mòdul bàsic de 664,35 €/m<sup>2</sup>. I en concret, per als hotels de 5 estrelles, preveu que a aquest valor del mòdul bàsic se li aplicarà un coeficient del 2,55 (resultant un valor de 1.694,09 €/m<sup>2</sup>).

D'aquesta manera, la base imposable de la liquidació provisional a compte ascendirà a  $1.694,09 \times 2.000 = 3.388.180$  euros.

Així mateix, sobre aquesta base, s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen aprovat a Barcelona, que és del 3,35%. Per tant, resultarà una quota íntegra de 113.504,03 euros.

No obstant això, s'ha de tenir en compte que l'art. 7 de l'Ordenança assenyala que les obres que tinguin per objecte l'execució de construccions, instal·lacions o obres declarades d'especial interès o utilitat municipal, per concórrer circumstàncies socials, culturals, històricoartístiques o de foment de treball, podran gaudir d'una bonificació de la quota. I en el cas del foment del treball, estableix que es podrà aplicar una bonificació del 30% de la quota per construccions, instal·lacions i obres dutes a terme als locals destinats a l'exercici d'una activitat econòmica de què el subjecte passiu és titular, quan aquesta activitat s'hagi iniciat dins dels dos anys anteriors a la sol·licitud de la llicència d'obres o urbanística (la qual cosa concorre en aquest supòsit) o s'hagi incrementat la mitjana de la seva plantilla al municipi en un 10% o més entre l'exercici anterior a la sol·licitud de la llicència i el precedent.

Per tant, en aquest cas, la liquidació de la quota provisional ascendirà a 113.504,03 euros – 30% = 79.452,82 euros.

Així mateix, cal afegir que l'Ordenança de Barcelona no ha regulat la deducció en la quota íntegra o bonificada de l'impost de l'import satisfet o que hagi de satisfer el subjecte passiu en concepte de taxa per l'atorgament de la llicència urbanística (possibilitat prevista per l'art. 103.3 del TRLRHL), per la qual cosa no resultarà d'aplicació en aquest cas.

Posteriorment, una vegada finalitzades les obres (acabades el 17 d'octubre de 2020), s'haurà de practicar la liquidació definitiva pertinent (art. 103.1 del TRLRHL), en què la base imposable estarà composta pel cost real i efectiu de les mateixes, després de la comprovació administrativa oportuna, sense que s'incloguin ni l'IVA ni els honoraris (art. 102.1 del TRLRHL). Així, ascendirà a un total de  $3.400.000 \text{ euros} - 150.000 - 30.000 = 3.220.000$  euros.

I sobre la mateixa, s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen aprovat a Barcelona que, com s'ha apuntat, és del 3,35% = 107.870 euros.

Per tant, en aquest cas, la liquidació definitiva ascendirà a  $107.870 \text{ euros} - 30\% = 75.509$  euros.

No obstant això, a aquesta quota de la liquidació definitiva se li haurà de restar l'abonada en concepte de liquidació provisional a compte, la qual, en aquest cas, va ser superior. Per tant, procedirà la devolució oportuna a la constructora Sueña, S. A., és a dir:  $79.452,82$  (liquidació provisional) –  $75.509$  (liquidació definitiva) =  $3.943,82$  euros.

Finalment, no podem oblidar que la constructora Sueña, S. A. podrà exigir del contribuïent l'import de la quota tributària satisfeta.

