
El IVTM, el impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca) y el ICIO

PID_00260239

Irene Rovira Ferrer

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas



Irene Rovira Ferrer

Primera edición: febrero 2019

© Irene Rovira Ferrer

Todos los derechos reservados

© de esta edición, FUOC, 2019

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Diseño: Manel Andreu

Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL

Depósito legal: B-28.337-2018

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea éste eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares del copyright.

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	9
1.1. Hecho imponible	9
1.2. Supuestos de no sujeción	10
1.3. Exenciones	10
1.4. Sujetos pasivos	12
1.5. Periodo impositivo y devengo	13
1.6. Cuota tributaria	15
1.7. Bonificaciones a la cuota	17
1.8. Aplicación y revisión del impuesto	17
1.9. Potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el IVTM	18
2. El impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca)	20
2.1. Hecho imponible	21
2.2. Sujetos pasivos	21
2.3. Base imponible	21
2.4. Tipo de gravamen y cuota tributaria	23
2.5. Periodo impositivo y devengo	23
2.6. Aplicación y revisión del impuesto	24
2.7. Potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el impuesto	24
3. El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	26
3.1. Hecho imponible	26
3.2. Exenciones	27
3.3. Sujetos pasivos	28
3.4. Base imponible	29
3.5. Tipo de gravamen y cuota tributaria	30
3.6. Bonificaciones y deducción de la cuota	31
3.7. Devengo	32
3.8. Aplicación y revisión del impuesto	34
3.9. Especialidades en el inicio del cómputo de la prescripción	38
3.9.1. La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación	38

3.9.2.	La prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas	39
3.9.3.	La prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del ICIO y las devoluciones de ingresos indebidos	40
3.9.4.	La prescripción del derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del ICIO y las devoluciones de ingresos indebidos	42
	Ejercicios de autoevaluación	45
	Solucionario	47

Introducción

Tal y como se desprende de su título, el objeto de estudio del presente módulo son el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), el impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca) y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO).

En relación con el primero, cabe señalar que, junto con el IBI y el IAE (estudiados en el módulo anterior), conforman el conjunto de impuestos que los municipios deben establecer de manera obligatoria, ciñéndose a la configuración predeterminada por el TRLRHL. En concreto, el IVTM es un impuesto directo, real, objetivo, periódico y de gestión íntegramente municipal que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas.

Por su parte, el impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca) forma parte del grupo de impuestos que los entes locales pueden establecer con carácter potestativo, el cual también integra el ICIO y, como se verá en el siguiente módulo, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Cabe destacar, no obstante, que el impuesto sobre gastos suntuarios fue derogado en parte por el TRLRHL, que dejó vigente solo su modalidad de vedas de caza y pesca. En concreto, esta modalidad tiene por objeto de gravamen el aprovechamiento de los cotos privados tanto de caza como de pesca, y se configura como un tributo indirecto, real, objetivo, periódico y de gestión íntegramente municipal.

Y finalmente, el ICIO es un impuesto municipal real, indirecto, objetivo, instantáneo, potestativo y también de gestión íntegramente municipal, que somete a imposición la ejecución, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la cual se exija la obtención de una licencia de obras o urbanística (con independencia de que se haya obtenido o no) o la presentación de la correspondiente declaración responsable o comunicación previa.

Así pues, el presente módulo se dedicará a ver los elementos, características y peculiaridades de estos impuestos, y centrará especialmente la atención en su hecho imponible, los supuestos de no sujeción, las exenciones, los sujetos pasivos, el devengo, el cálculo de su cota tributaria, las eventuales bonificaciones sobre la misma y su aplicación y revisión.

Además, se estudiarán con detalle aquellos aspectos particulares de cada tributo que resultan de especial relevancia, como por ejemplo los diferentes periodos impositivos del IVTM, el cálculo de la base imponible del impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca) o el singular sistema de liquidación del ICIO.

Objetivos

En este módulo didáctico, se encontrarán los contenidos y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los siguientes objetivos:

- 1.** Entender el hecho imponible del IVTM y saber delimitar las exenciones y supuestos de no sujeción.
- 2.** Determinar los sujetos pasivos y reconocer el criterio de la Administración en los supuestos conflictivos que se pueden plantear.
- 3.** Reconocer los distintos periodos impositivos que pueden generar, determinando el correspondiente devengo.
- 4.** Entender el cálculo de la cuota tributaria y conocer las distintas bonificaciones que las ordenanzas fiscales pueden fijar sobre la misma.
- 5.** Comprender cómo opera la potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el impuesto.
- 6.** Determinar el ámbito de aplicación y el régimen jurídico del impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca).
- 7.** Identificar su hecho imponible y los diferentes sujetos pasivos.
- 8.** Entender la determinación de su base imponible y el cálculo de la cuota tributaria.
- 9.** Saber determinar el periodo impositivo y el devengo.
- 10.** Entender cómo opera la potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el impuesto.
- 11.** Conocer el hecho imponible del ICIO y saber determinar las exenciones previstas.
- 12.** Saber identificar los diferentes costes que conforman su base imponible y cuáles quedan fuera.
- 13.** Determinar los distintos sujetos pasivos y entender su relación.

- 14.** Entender la aplicación y revisión del ICIO y su complejo sistema de gestión, comprendiendo la cuantificación que debe operar en cada caso (con las eventuales bonificaciones y deducción de la cuota).
- 15.** Conocer cuándo tiene lugar su devengo.
- 16.** Saber identificar el inicio de la prescripción y las especialidades que se presentan en el ámbito del impuesto.

1. El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Junto con el IBI y el IAE, el IVTM es el último de los impuestos locales configurado por el TRLRHL que los municipios deben establecer de manera obligatoria.

En concreto, somete a imposición la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas, con independencia de su clase y categoría, por lo que se trata de un tributo real (puesto que se asienta sobre un bien, con independencia del elemento personal de la relación tributaria); directo (ya que recae sobre una manifestación inmediata de riqueza –como es la titularidad de un vehículo– y no se puede repercutir); periódico (puesto que la titularidad se prolonga en el tiempo); y objetivo (ya que su objeto de gravamen no tiene en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos).

Así pues, el IVTM es un impuesto municipal, directo, real, objetivo, periódico y obligatorio que viene a gravar la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas (de cualquier clase y categoría), cuya gestión corresponde íntegramente a los ayuntamientos¹.

⁽¹⁾Véase la regulación completa del IVTM en los arts. 92 a 99 del TRLRHL.

1.1. Hecho imponible

El **hecho imponible** del IVTM es la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas, con independencia de su clase y categoría.

En concreto, se considera vehículo apto para circular por tales vías todo aquel que se haya matriculado en los registros públicos correspondientes mientras no cause baja en los mismos (por lo que quedan fuera del mismo, por ejemplo, las bicicletas).

Los vehículos de tracción mecánica

Las definiciones, clases y categorías de los vehículos de tracción mecánica a efectos del IVTM son las que detallan los anexos I y II del RD 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general de vehículos. Asimismo, procede resaltar que, conforme a su art. 2, la Jefatura Central de Tráfico debe llevar un registro de todos los vehículos matriculados, en el que constarán, como mínimo, los datos consignados en los respectivos permisos o licencias de circulación, con el fin de poder comprobar, entre otros datos, el titular del vehículo, sus características técnicas, las inspecciones efectuadas y si

dispone del seguro obligatorio. Este registro tendrá carácter administrativo y será público para los interesados y terceras personas con un interés legítimo.

Y procede destacar que también se considerarán aptos para la circulación por las vías públicas a los efectos de este impuesto los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

1.2. Supuestos de no sujeción

Aunque no formen parte del hecho imponible del IVTM, el legislador ha querido dejar claro que, a pesar de su proximidad, quedan fuera del mismo los siguientes vehículos:

- Los que hayan sido dados de baja en los registros por la antigüedad de su modelo pero puedan ser autorizados para circular excepcionalmente en exhibiciones, carreras o certámenes limitados a vehículos de esta naturaleza.
- Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, cuya carga útil no supere los 750 kg.

1.3. Exenciones

A pesar de quedar incluidos dentro del hecho imponible del IVTM, el art. 93 del TRLRHL establece una serie de exenciones objetivas, subjetivas y mixtas, es decir, supuestos que el legislador ha decidido dejar fuera de gravamen².

⁽²⁾Véase la relación completa de las exenciones en el art. 93 del TRLRHL.

Así, las exenciones previstas son las siguientes:

- a) Los vehículos oficiales del Estado, las CC. AA. o las entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.
- b) Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado. En la misma línea, se encuentran exentos los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.
- c) Los vehículos respecto de los que así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales.

d) Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.

e) Los vehículos cuya tara no sea superior a 350 kg y que, por construcción, no puedan alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectados y contruidos especialmente (y no meramente adaptados) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física.

Y en esta misma línea, también están exentos los vehículos matriculados a nombre de personas con una discapacidad para su uso exclusivo, siempre que tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33% (exención que se aplicará, mientras se mantengan estas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por estas personas como a los destinados a su transporte).

Nota

En relación con esta exención, Consulta tributaria vinculante de la DGT V2130-07, de 8 de octubre de 2007, dejó claro que el uso exclusivo del vehículo para la persona con discapacidad no es incompatible ni excluyente con el hecho de que las otras plazas del vehículo sean ocupadas por familiares u otras personas con su consentimiento. Asimismo, señaló que el hecho de que el discapacitado comparta la titularidad del vehículo con otra persona, sea o no discapacitada esta última, no obsta para el reconocimiento de la exención en la medida en que el vehículo esté matriculado a nombre de un discapacitado para su uso exclusivo.

Estas exenciones solo resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de las mismas respecto a un vehículo.

f) Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.

Nota

Al respecto, la Consulta tributaria no vinculante de la DGT 0088-03, de 23 de enero de 2003, señaló que no está condicionada a la gestión directa o indirecta del servicio, ni siquiera, en este último caso, al otorgamiento de la concesión administrativa por el municipio correspondiente. Asimismo, añadió que si el autobús presta servicio en municipios diferentes del de la imposición, podrá acreditarse esta circunstancia por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

g) Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos del certificado de inscripción en el correspondiente Registro Oficial de Maquinaria Agrícola (ROMA) de la respectiva comunidad autónoma.

Nota

En este caso, procede destacar la Consulta tributaria vinculante de la DGT V2388-17, de 19 de septiembre de 2017, ya que, a pesar de que la literalidad del art. 93.1.g) del TRLRHL haga referencia a «los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de la cartilla de Inspección Agrícola», actualmente hay que entender que se refiere al certificado de inscripción en el correspondiente Registro Oficial de Maquinaria Agrícola (ROMA) de la respectiva comunidad autónoma. Y es que la cartilla de Inspección Agrícola era un documento que acreditaba la inscripción en determinados registros públicos (concretamente, los que señalaba la Orden del Ministerio de Agricultura de 4 de octubre de 1977, por la que se reestructuró la inscripción de maquinaria agrícola), pero fue derogada por

la Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de 28 de mayo de 1987, sobre inscripción de máquinas agrícolas en los registros oficiales. Y a su vez, esta última Orden fue derogada por el Real decreto 1013/2009, de 19 de junio, sobre caracterización y registro de la maquinaria agrícola. Así, actualmente, tanto la Orden de 1987 como el Real decreto 1013/2009 sustituyen la mencionada cartilla por la obligación de inscribir la maquinaria agrícola en los registros oficiales de maquinaria agrícola, cuya competencia corresponde a las CC. AA.

Por último, procede señalar que si bien, en general, se aplicarán estas exenciones con **carácter automático**, en el caso de las previstas en las letras e), f) y g) son de **carácter rogado**, es decir, que deberá solicitarse su concesión por parte de los interesados al correspondiente ayuntamiento, probando las circunstancias pertinentes que den derecho a la misma (el cual expedirá un documento acreditando su concesión).

1.4. Sujetos pasivos

De conformidad con el art. 94 del TRLRHL, los **sujetos pasivos** del IVTM son aquellos a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

En concreto, podrán ser sujetos pasivos tanto las personas físicas y jurídicas como las entidades sin personalidad jurídica a las que el art. 35.4 de la LGT confiere la condición de sujetos pasivos (las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición).

El permiso de circulación

Al respecto, no está de más recordar que el permiso de circulación es un documento europeo armonizado (de color verde y compuesto de cuatro páginas) que identifica la titularidad de cualquier tipo de vehículo automóvil, el cual es expedido por la Jefatura Provincial de Tráfico. En el mismo, constan tanto los datos del vehículo (matrícula, fecha de matriculación, marca, modelo y número de bastidor, kilometraje, etc.) como los de su titular (esencialmente, el nombre y apellidos o la denominación de la empresa o entidad y su correspondiente domicilio). En relación con este último, existe la obligación de formalizar cualquier cambio de domicilio ante la Jefatura Provincial de Tráfico.

No obstante, existe la duda de qué ocurre cuando no se ha comunicado a la Jefatura Provincial de Tráfico el cambio de titularidad de un vehículo o el cambio de domicilio respecto del que consta en el permiso de circulación, datos que, además de determinar al sujeto pasivo del impuesto, sirven para conocer el municipio que podrá recaudarlo.

Así, y aunque el TRLRHL ha procurado justamente simplificar la gestión del IVTM haciendo referencia expresa al contenido del permiso de circulación, algunos tribunales han considerado que la titularidad del vehículo es de naturaleza *iuris tantum*, por lo que se trata de un aspecto susceptible de admitir prueba en contrario³.

⁽³⁾A modo de ejemplo, véase la STSJ de Cataluña de 18 de junio de 1997.

Sin embargo, es cierto que la opinión mayoritaria tanto de la jurisprudencia como de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales es la de llevar a cabo una estricta interpretación de la normativa, considerando que el sujeto pasivo contribuyente del IVTM es la persona o entidad que figura en el permiso de circulación del vehículo sujeto al impuesto; independientemente de quién sea el verdadero propietario o titular del mismo (sin perjuicio de las reclamaciones que por vía civil puedan derivar de cualquier desajuste entre la titularidad administrativa y la real)⁴.

⁽⁴⁾Entre otras, véase la contestación a la Consulta a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 3 de agosto de 1992, o la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de febrero de 1999.

El control del impuesto en las ventas, transferencias y herencias de vehículos

Procede destacar en este punto que, cuando se produce la venta o transferencia de un vehículo, existe la obligación del vendedor de comunicarlo a la Jefatura Provincial de Tráfico en el plazo de diez días, quedando prohibida la circulación del vehículo hasta que no se haya formalizado el cambio de nombre en el permiso de circulación. Asimismo, si la venta se ha producido entre particulares, el vendedor tiene que entregar al comprador la documentación del vehículo, así como el contrato de compraventa y la acreditación de estar al corriente de pago del IVTM. Si la venta se ha llevado a cabo a una empresa de compraventa o a un concesionario de vehículos, el comprador tiene que solicitar, además, la baja temporal por transmisión.

Por su parte, la persona que, tras el fallecimiento del causante, tiene a su cargo la custodia de un vehículo hasta que se adjudique a los herederos, también debe notificarlo a la Jefatura Provincial de Tráfico, aportando la documentación necesaria. Posteriormente, cuando se haya formalizado la adjudicación al heredero, se deberá tramitar la correspondiente transmisión definitiva.

Y las mismas consideraciones son predicables respecto al cambio de domicilio, donde el criterio de la DGT manifestado en consultas tributarias vinculantes es el de ceñirse al contenido del permiso de circulación (ya que «no es competente para la exacción del IVTM el Ayuntamiento del municipio donde se encuentra empadronado el titular del vehículo ni el del municipio que conste en su permiso de conducción, sino, en todo caso, el del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo en el momento del devengo, coincida o no con alguno de aquellos»)⁵.

⁽⁵⁾Véase la contestación a la Consulta vinculante de la DGT V0949-13, de 25 de marzo del 2013.

1.5. Periodo impositivo y devengo

Teniendo en cuenta que el hecho imponible del IVTM no grava una actuación con un principio y un fin determinados (recordad que se configura por la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que son aptos para circular por las vías públicas), es necesario que la ley fraccione su continuidad y determine, de este modo, su periodo impositivo.

Y como señala el art. 96 del TRLRHL, el **periodo impositivo** del impuesto coincidirá con el año natural, excepto en los casos de primera adquisición de los vehículos (que comenzará el día en el que se adquiriera, aunque terminará, en todo caso, cuando finalice el correspondiente año natural).

Por su parte, y a pesar de que el **devengo** sea el momento en el que, por entenderse finalizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria principal (el pago de la cuota tributaria), en el IVTM se sitúa en el primer día del periodo impositivo.

Por consiguiente, el devengo del IVTM tiene lugar el 1 de enero, es decir, el primer día del periodo impositivo (que coincide con el año natural). Sin embargo, en los casos de primera adquisición, el periodo se iniciará el día en el que tenga lugar (devengándose el impuesto en este momento), aunque acabará también el 31 de diciembre.

Sin embargo, es importante destacar que el **importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres** naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, incluyendo el trimestre, en los dos casos, en el que el alta o baja del vehículo hayan tenido lugar. Así, si una **primera adquisición** tiene lugar durante el segundo trimestre del año (abril-junio), únicamente se deberá abonar la cuota relativa a tres trimestres, mientras que si el impuesto ya ha sido abonado y se produce en el mismo trimestre la **baja definitiva** de un vehículo en el registro público correspondiente (de modo que no podrá volver a circular), será posible solicitar al Ayuntamiento la devolución de la parte correspondiente a dos trimestres.

De esta forma, la cuota que se tiene que pagar es la parte proporcional a los trimestres que el vehículo esta dado de alta durante el año, y este prorrateo también procederá en los supuestos de **baja temporal por sustracción o robo de vehículo** (a partir del momento en que se produzca su baja temporal en el registro público correspondiente).

Así pues, en los casos de primera adquisición, baja definitiva del vehículo o baja temporal por sustracción o robo, la cuota tributaria se podrá prorratear por los trimestres naturales en los que el vehículo haya sido titularidad del correspondiente sujeto pasivo.

Ejemplo

El 7 de abril del 2018, el Sr. Gabriel compra un turismo de 16 caballos a la Sra. Matilde, quien lo venía utilizando desde hacía dos años. ¿Quién será el sujeto pasivo del IVTM en el año 2018? ¿Qué hubiera pasado si el Sr. Gabriel lo hubiese comprado en la misma fecha pero como primera adquisición?

En el primer supuesto planteado, considerando que, con carácter general, el periodo impositivo del IVTM coincide con el año natural y se devenga el 1 de enero, el sujeto pasivo será la Sra. Matilde, ya que es la persona a cuyo nombre constaba el vehículo en el permiso de circulación en la fecha señalada. Por consiguiente, y en tanto que el TRLRHL no contempla la posibilidad de prorrateo en caso de adquisición posterior a la primera, la Sra. Matilde deberá abonar la totalidad de la cuota correspondiente a todo el periodo impositivo (el año natural).

El prorrateo de la cuota del IVTM

De conformidad con el art. 96.3 del TRLRHL, en los casos de primera adquisición de un vehículo, la cuota resultante del IVTM se prorrateará por trimestres naturales para conseguir la compensación desde el momento en el que tuvo lugar con el devengo general del impuesto, lo mismo que ocurrirá en los supuestos de baja definitiva del vehículo y de baja temporal por sustracción o robo del mismo.

En cambio, si el Sr. Gabriel hubiera comprado el turismo el 7 de abril pero hubiera sido una primera adquisición, sería en esta fecha cuando se iniciaría el periodo impositivo, y, en tanto que sería él la persona que constará en el permiso de circulación, tendría la consideración de sujeto pasivo del tributo. Sin embargo, podrá prorratear la cuota y pagar solo la parte proporcional al periodo impositivo por trimestres completos, es decir, que únicamente tendría que pagar la cuota correspondiente a tres trimestres (o en otras palabras, el 75% de la misma).

Y, finalmente, procede destacar que, en el caso de que se quiera **rehabilitar** un vehículo que se hubiera dado de baja definitiva y se diese nuevamente de alta, el periodo impositivo del IVTM del año en el que se produzca el alta del vehículo coincidirá con el año natural, devengándose el impuesto el 1 de enero, ya que, de acuerdo con el artículo 96.1 del TRLRHL, solo existe una reducción del periodo impositivo en los casos de primera adquisición del vehículo. Asimismo, en tal supuesto, tampoco procederá el prorrateo de la cuota (por lo que se tendrá que abonar en su integridad), ya que no constituye ninguno de los supuestos en los que el mencionado precepto prevé expresamente que así ocurrirá.

Nota

En este sentido, véase la Consulta tributaria vinculante a la DGT V0359-17, de 13 de febrero de 2017, en la que se recuerda que el art. 14 de la LGT «establece que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

De todos modos, procede tener presente que, en lo que respecta a la **exigibilidad** del impuesto, será la que determine la correspondiente ordenanza fiscal.

1.6. Cuota tributaria

Por su parte, la cuota tributaria se calculará de acuerdo con el cuadro de tarifas que contempla el art. 95 del TRLRHL, el cual concreta la **cuota** de las diferentes categorías de vehículos (turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques, semirremolques, ciclomotores y motocicletas) de acuerdo con parámetros como la potencia fiscal, la cantidad de plazas o la carga útil del vehículo.

En concreto, el cuadro de tarifas previsto es el siguiente:

Potencia y clase de vehículo	Cuota fija en euros
Turismos	
De menos de 8 caballos fiscales	12,62
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
De 20 caballos fiscales en adelante	112,00
Autobuses	

Potencia y clase de vehículo	Cuota fija en euros
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30
Camiones	
De menos de 1.000 kilogramos de carga útil	42,28
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
De 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil	118,64
De más de 9.999 kilogramos de carga útil	148,30
Tractores	
De menos de 16 caballos fiscales	17,67
De 16 a 25 caballos fiscales	27,77
De más de 25 caballos fiscales	83,30
Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica	
De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil	17,67
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	27,77
De más de 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
Ciclomotores y motocicletas	
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos	15,15
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 centímetros cúbicos	30,29
Motocicletas de más de 1.000 centímetros cúbicos	60,58

No obstante, señala el propio TRLRHL que las diferentes cuotas contempladas en el cuadro podrán ser modificadas por la Ley de presupuestos generales del Estado, del mismo modo que habilita a los ayuntamientos para que puedan **incrementarlas estableciendo la aplicación de un coeficiente no superior a 2** (aunque podrá ser diferente para cada una de las clases de vehículos previstas y, a su vez, para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo).

Ejemplo

La Sra. Natalia, el 1 de enero del 2018, es titular de una motocicleta de 125 centímetros cúbicos, y consta en el pertinente permiso de circulación que su domicilio radica en Barcelona. ¿Cuál será la cuota tributaria del IVTNU que deberá abonar?

En primer lugar, cabe decir que, según el cuadro de tarifas del art. 95 del TRLRHL, la cuota tributaria del IVTM que corresponde a una motocicleta de 125 centímetros cúbicos es de 4,42 euros. Sin embargo, conforme al art. 5º.2 de la ordenanza fiscal del IVTM de Barcelona vigente en el 2018 (municipio que resulta competente para la exigencia del impuesto, ya que es donde se encuentra el domicilio de la titular de la motocicleta que consta en el permiso de circulación), el Pleno del Ayuntamiento de la capital catalana ha hecho uso de la potestad para incrementar las cuotas prefijadas por el TRLRHL y ha establecido que, para el caso de las motocicletas de hasta 125 centímetros cúbicos, deberá aplicarse un coeficiente de 1,9. Así, la cuota que tendrá que pagar la Sra. Natalia al Ayuntamiento de Barcelona será de $4,42 \times 1,9 = 8,39$ euros.

1.7. Bonificaciones a la cuota

Mediante las ordenanzas fiscales, los municipios también pueden establecer sobre la cuota, incrementada o no por el mencionado coeficiente potestativo, las siguientes **bonificaciones**⁶:

⁽⁶⁾Art. 95.6 del TRLRHL.

- Una bonificación de hasta el 75% en función de la **clase de carburante** que consuma el vehículo, por razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- Una bonificación de hasta el 75% en función de las **características de los motores** de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.
- Y una bonificación de hasta el 100% para los **vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de 25 años**, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si esta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

Asimismo, en aquellos casos donde decidan establecerlas, las ordenanzas fiscales de cada municipio también deberán fijar los restantes aspectos sustantivos y formales para su aplicación.

Y además hay que recordar que las ordenanzas fiscales podrán establecer una bonificación de hasta el 5% de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien el pago de la cuota del IVTM en una entidad financiera, tal y como permite el art. 9.1 del TRLRHL en tanto que es una deuda de vencimiento periódico.

1.8. Aplicación y revisión del impuesto

En lo que respecta a la **gestión, liquidación, recaudación e inspección del IVTM**, así como a la **revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria**, se llevará a cabo por el ayuntamiento del domicilio del sujeto pasivo que conste en el permiso de circulación del vehículo⁷. No obstante, y aunque su gestión corresponde íntegramente a los ayuntamientos, pueden delegar alguna o la totalidad de estas competencias en otros organismos o administraciones.

⁽⁷⁾Art. 97 del TRLRHL.

Por lo que respecta al **sistema de gestión**, procede señalar que, excepto en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, la **liquidación** de este impuesto se efectuará mediante una **notificación colectiva** en los periodos de pago voluntario que cada ayuntamiento determine, aunque el art. 98 del TRLRHL también prevé la posibilidad de que pueda exigirse por medio del sistema de **autoliquidación**.

Asimismo, procede resaltar la **colaboración de los ayuntamientos con las jefaturas provinciales de tráfico** que contempla el art. 99 del TRLRHL, el cual establece, en primer lugar, que, cuando los obligados tributarios soliciten la matriculación o la certificación de aptitud para circular de un vehículo, deberán acreditar previamente el pago del impuesto. De igual manera, señala que lo mismo deberán hacer si solicitan el cambio de titularidad administrativa, y se negará el cambio si el titular registral no acredita el pago del impuesto correspondiente al periodo impositivo del año anterior a aquel en el que se lleva a cabo el trámite.

A tales efectos, al final de cada periodo voluntario de pago que haya fijado la pertinente ordenanza, los ayuntamientos o las entidades que ejerzan las funciones de recaudación por delegación deberán comunicar informáticamente al Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico el impago de las deudas correspondientes al periodo impositivo del año en curso. Y de este modo, a los únicos efectos de la matriculación de un vehículo, de la certificación de su aptitud para circular o del cambio de titularidad administrativa, la inexistencia de anotaciones por impago en el Registro de Vehículos implicará la acreditación requerida.

En esta misma línea de colaboración, con el fin de que los ayuntamientos puedan elaborar y mantener actualizados los respectivos padrones municipales, también se contempla finalmente que la Dirección General de Tráfico les deberá comunicar periódicamente las nuevas matriculaciones y otras variaciones que se hayan producido durante el ejercicio (transferencias, cambios de domicilio, bajas, etc.).

1.9. Potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el IVTM

Por último, procede destacar que, de conformidad con la disposición adicional primera del TRLRHL, las CC. AA. gozan de potestad tributaria sobre la materia imponible gravada por el IVTM, tal y como contempla el art. 6.3 de la LOFCA⁸. En consecuencia, podrán decidir la supresión de este impuesto local en los distintos municipios de su territorio, y crear y exigir un nuevo tributo propio de su titularidad. Sin embargo, para que los distintos ayuntamientos mantengan el nivel de ingresos que venían obteniendo por el mismo y no vean afectadas sus posibilidades de crecimiento futuro, deberán establecer las compensacio-

⁽⁸⁾ Disposición adicional primera del TRLRHL.

nes oportunas a su favor, ya sea mediante subvenciones incondicionadas y/o participaciones en los tributos de la pertinente comunidad autónoma distintas de las previstas en el art. 142 de la CE.

Así pues, si las CC. AA. establecen un tributo sobre la materia gravada por el IVTM, este sustituirá el correspondiente impuesto de los entes locales de su territorio, aunque, con el fin de que estos últimos mantengan el nivel de ingresos que obtenían por dicho tributo y no vean afectadas sus posibilidades de crecimiento futuro por el mismo, las CC. AA. deberán compensar su supresión mediante subvenciones incondicionadas y/o participaciones en los tributos autonómicos distintas de las previstas en el art. 142 de la CE.

Y, como es lógico, la supresión del pertinente tributo autonómico que hubiera sido creado a tal efecto comportará la obligación automática de exigir el IVTM por parte de los ayuntamientos integrados en el ámbito territorial de la correspondiente comunidad autónoma.

2. El impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca)

Junto con el IIVTNU y el ICIO, el impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de vedas de caza y pesca) forma parte del grupo de impuestos previstos por el TRLRHL que los entes locales pueden establecer con carácter potestativo.

Sin embargo, procede destacar que este impuesto, regulado por los arts. 372 a 377 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, fue derogado por el TRLRHL (con efectos a partir del 1 de enero de 1991), dejando solo vigente la modalidad de vedas de caza y pesca.

Por consiguiente, como consta en la disposición transitoria sexta del TRLRHL, los ayuntamientos actualmente solo pueden decidir si seguir exigiendo el impuesto por dicha modalidad establecida en el art. 372.b) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, y siguen vigentes tanto las disposiciones legales como reglamentarias (entre las cuales se encuentran las de las ordenanzas fiscales municipales) reguladoras de la misma⁹.

⁽⁹⁾La modalidad de vedas de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios viene esencialmente regulada por los arts. 372 a 377 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real decreto legislativo 781/1986.

El carácter voluntario del impuesto

La modalidad de vedas de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios es de carácter voluntario, ya que los ayuntamientos pueden decidir sobre su establecimiento y exigencia. Así, como ha señalado la DGT en la contestación a la Consulta vinculante V4480-16, de 18 de octubre de 2016, al estar configurado por el anterior régimen tributario local como un impuesto potestativo, «debe incluirse entre los de la misma naturaleza del actual sistema tributario».

En concreto, y como su propio nombre indica, grava esencialmente el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, por lo que resulta un impuesto real (en tanto que se asienta con independencia del elemento personal de la relación tributaria); indirecto (en el sentido de que no recae sobre una manifestación inmediata de riqueza, sino sobre un acto de aprovechamiento de la misma); periódico (puesto que la titularidad se prolonga en el tiempo); y objetivo (ya que su objeto de gravamen no tiene en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos), cuya gestión corresponde íntegramente a los ayuntamientos.

Así pues, a pesar de que el impuesto sobre gastos suntuarios fue derogado por el TRLRHL, se ha mantenido vigente su modalidad de vedas de caza y pesca, la cual es de carácter voluntario, indirecto, real, objetivo y periódico, y su gestión corresponde íntegramente a los ayuntamientos.

2.1. Hecho imponible

De conformidad con el art. 372.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, la modalidad de vedas de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios grava el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamientos¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 372.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

Asimismo, como precisa de manera expresa, los conceptos de *coto privado de caza* y *coto privado de pesca* a tal efecto serán los que disponga la legislación administrativa específica en dicha materia

Así pues, el **hecho imponible** del tributo es el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute.

2.2. Sujetos pasivos

De acuerdo con el art. 373.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, estarán obligados al pago del impuesto, en condición de **contribuyentes**, los titulares de los cotos o las personas a las que corresponda por cualquier título el aprovechamiento de caza o pesca en el momento de devengarse el impuesto¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 373.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

Asimismo, se regula en este caso la figura del **sustituto del contribuyente**, y se otorga al propietario de los bienes acotados. Sin embargo, se reconoce a tales sujetos el derecho a exigir del titular del aprovechamiento el importe del impuesto para poder hacerlo efectivo al municipio en cuyo término indique el coto de caza, pesca o la mayor parte del mismo.

Los **sujetos pasivos** de la modalidad de vedas de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios los integran tanto los **contribuyentes** (los titulares de los cotos o las personas a las que corresponda por cualquier título el oportuno aprovechamiento) como los **sustitutos del contribuyente** (los propietarios de los bienes acotados), teniendo estos últimos reconocida la **posibilidad de repercusión** al contribuyente.

2.3. Base imponible

Señala el art. 374 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local que la **base imponible** de la modalidad del impuesto sobre gastos suntuarios aquí estudiada será el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola¹².

⁽¹²⁾Art. 374.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

Para su valoración, prosigue el citado precepto, las correspondientes ordenanzas fiscales fijarán una serie de tipos o módulos (es decir, **se utilizará el método de estimación objetiva**), los cuales atenderán a la clasificación de fincas en los distintos grupos, definidos según su rendimiento medio por unidad de superficie, que se fijen mediante orden conjunta de los ministerios de Economía y Hacienda y Administración Territorial (oyendo previamente al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación). De todos modos, por si no lo hicieran las oportunas ordenanzas, esta orden también asignará un valor a cada grupo de clasificación.

En concreto, tales determinaciones fueron llevadas a cabo por la Orden de 15 de julio de 1977 por la que se fijó el valor de los aprovechamientos de los cotos privados de caza y pesca a efectos del impuesto municipal sobre gastos suntuarios, modificada por la Orden de 28 de diciembre de 1984 sobre actualización de rentas del impuesto municipal de gastos suntuarios en su modalidad de cotos de caza y pesca.

Así, de conformidad con las mismas, se valorarán de la siguiente forma:

1) Cotos de caza

A efectos de su rendimiento medio en piezas de caza por unidad de superficie, los cotos privados de caza mayor y menor se clasificarán en los cuatro grupos siguientes, asignándoles los correspondientes valores:

Grupo	Caza mayor		Caza menor	
	Definición	€/Ha	Definición	€/Ha
I	1 res por cada 100 hectáreas o inferior	0,22	0,30 piezas por cada ha o inferior	0,20
II	Más de 1 hasta 2 reses por cada 100 ha	0,46	Más de 0,30 hasta 0,80 piezas por cada ha	0,40
III	Más de 2 hasta 3 reses por cada 100 ha	0,79	Más de 0,80 hasta 1,50 piezas por cada ha	0,79
IV	Más de 3 hasta 100 reses por cada 100 ha	1,32	Más de 1,50 piezas por cada ha	1,32

Asimismo, debe tenerse presente que, para los cotos privados de caza menor de menos de 250 hectáreas de superficie, el valor asignable a la renta cinegética por el total de su extensión, cualquiera que esta sea, no podrá ser inferior a 132,22 euros.

Por su parte, para aquellos cotos privados clasificados en los distintos grupos de caza mayor o de caza menor, según sea su aprovechamiento principal pero que, a su vez, también se aprovechen especies de caza menor o mayor, respectivamente, el valor asignable a su renta cinegética será el correspondiente a su grupo de clasificación incrementado en 0,13 euros por hectárea.

2) Cotos de pesca y de caza cuyo aprovechamiento principal sea el de aves acuáticas

En estos casos, el valor de la renta se determinará mediante un informe redactado por el organismo competente para cada unos de ellos. Sin embargo, para los que a 1 de enero de 1985 ya se les hubiese asignado un valor de renta cinegética o piscícola, deben actualizarse estos valores aplicando un coeficiente de valor del 2,2. De todos modos, conviene insistir en que, siempre que respeten la mencionada clasificación, las correspondientes ordenanzas podrán asignarles el valor que consideren oportuno.

Así pues, la **base imponible** se integra por el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola, determinado por el **método de estimación objetiva**.

2.4. Tipo de gravamen y cuota tributaria

Tal y como señala el art. 375 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, la cuota del impuesto será el resultado de aplicar sobre la base imponible el **tipo de gravamen** fijado por cada ayuntamiento en la correspondiente ordenanza fiscal, el cual **no podrá exceder del 20%**¹³.

⁽¹³⁾Art. 375.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

Así pues, el tipo de gravamen del impuesto será el que conste en la pertinente ordenanza fiscal, sin que pueda exceder del 20%.

2.5. Periodo impositivo y devengo

Teniendo en cuenta que el hecho imponible de la modalidad del impuesto aquí estudiada no grava una actuación con un principio y un fin determinados, es necesario que la Ley fraccione su continuidad, determinando así su **periodo impositivo**. Y lo mismo puede predicarse de la fijación de su devengo que lleva a cabo el art. 376 del mencionado Texto refundido, el cual señala que el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año (por lo que parece que el periodo impositivo será coincidente con el año natural¹⁴).

⁽¹⁴⁾Art. 376.c) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

Así pues, el periodo impositivo del impuesto coincidirá con el año natural, y se devengará el día 31 de diciembre.

Por su parte, en relación con la **exigibilidad** del impuesto, será la que determine la correspondiente ordenanza fiscal.

2.6. Aplicación y revisión del impuesto

A pesar de que la gestión del impuesto corresponda íntegramente a los ayuntamientos del municipio en cuyo término indique el coto de caza, pesca o la mayor parte del mismo, pueden delegar alguna o la totalidad de estas competencias en otros organismos o administraciones.

Asimismo, a ellos les corresponde el resto de la aplicación del impuesto, así como la revisión de los oportunos actos que procedan. Además, deberán regular mediante las correspondientes ordenanzas fiscales la forma en que los sustitutos del contribuyente deberán efectuar las declaraciones tributarias y la periodicidad y formas de liquidación y pago de las cantidades retenidas (pudiendo implementar el régimen de **autoliquidación**), así como las obligaciones contables y de sometimiento a inspecciones y comprobaciones que serán exigibles a estos sujetos¹⁵.

⁽¹⁵⁾ Disposición adicional primera del TRLRHL.

2.7. Potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el impuesto

En términos similares a lo que ocurre con el IVTM, la disposición adicional primera del TRLRHL también regula la potestad tributaria de las CC. AA. sobre la materia imponible gravada por el impuesto sobre gastos suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca, conforme al art. 6.3 de la LOFCA¹⁶.

⁽¹⁶⁾ Disposición adicional primera del TRLRHL.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con el anterior impuesto local, el ejercicio de dicha potestad no supondrá su supresión y la creación de un nuevo tributo propio de la correspondiente comunidad autónoma, sino que el impuesto autonómico que se establezca será compatible con los pertinentes tributos municipales del ámbito de la misma. Sin embargo, con el fin de evitar la sobreimposición, la cuota de la modalidad del impuesto sobre gastos suntuarios aquí estudiada se deducirá de la del pertinente impuesto autonómico.

Así pues, si las CC. AA. establecen un tributo sobre la materia gravada por la modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca del impuesto municipal sobre gastos suntuarios, será compatible con el tributo municipal, aunque su cuota se deducirá del correspondiente impuesto autonómico.

Ejemplo de liquidación del impuesto

El Sr. Juan es el propietario de 700 hectáreas que se han acotado, y el Sr. Pedro es el titular del coto de caza mayor (el cual tiene un rendimiento medio en piezas de caza de dos reses por cada 100 hectáreas). De dicho coto, 500 de estas hectáreas pertenecen al término municipal de San Pablo de los Montes (Toledo), y 200 al de Retuerta del Bullaque, pueblo vecino. A partir de estos hechos, determinad los sujetos pasivos, el Ayuntamiento competente, la ordenanza aplicable, el momento de devengo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria correspondiente a la modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca del impuesto municipal sobre gastos suntuarios del año 2018.

De conformidad con el art. 373.d) del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, serán contribuyentes del impuesto los titulares de los cotos en el momento de devengarse que, en el caso planteado, será el 31 de diciembre del 2018 (el último día del periodo impositivo, que coincide con el año natural). Así, el contribuyente del impuesto será el Sr. Pedro, si bien el Sr. Juan, en tanto que propietario de los bienes acotados, será el sustituto del contribuyente (aunque podrá exigir al Sr. Pedro el importe de la correspondiente cuota tributaria).

Por su parte, el Ayuntamiento competente para la exigencia, aplicación y revisión del tributo será el de San Pablo de los Montes, ya que es el municipio en cuyo término radica la mayor parte de del coto de caza. En consecuencia, la ordenanza fiscal que resultará aplicable será la aprobada por el Ayuntamiento de San Pablo de los Montes vigente a 31 de diciembre del 2018, la cual es la Ordenanza núm. 1, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento el 4 de abril del 2016.

En lo que respecta a la base imponible, será el valor del aprovechamiento cinegético del coto derivado de su encuadramiento en alguno de grupos de clasificación, en función del rendimiento medio en piezas de caza por unidad de superficie, establecidos por la Orden de 15 de julio de 1977. Así, según la clasificación efectuada, el coto del supuesto planteado, que es de caza mayor, pertenece al grupo II (más de una y hasta dos reses por cada 100 hectáreas), para el cual el art. 5.2 de la mencionada Ordenanza ha establecido un valor asignable a la renta cinegética de 0,59, que deberá multiplicarse por el número de hectáreas del coto (700).

Así, la base imponible será de $0,59 \times 700 = 413$ euros, a la que deberá aplicarse el tipo de gravamen fijado también por la mencionada Ordenanza, que es del 20%.

Por consiguiente, la cuota tributaria ascenderá a 82,6 euros.

3. El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

El ICIO es el segundo de los impuestos que los entes locales pueden establecer con carácter potestativo. En concreto, somete a imposición la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra para la cual se exija la obtención de una licencia de obras o urbanística (con independencia de que se haya obtenido o no) o la presentación de la correspondiente declaración responsable o comunicación previa.

Así, se trata de un tributo real (puesto que se asienta sobre bienes y las actuaciones que se lleven a cabo sobre los mismos, con independencia del elemento personal de la relación tributaria); indirecto (en el sentido de que no recae sobre una manifestación inmediata de riqueza, sino sobre un acto de consumo de la misma); objetivo (ya que su objeto de gravamen no tiene en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos); e instantáneo (puesto que el hecho imponible –la realización de construcciones, instalaciones u obras– tiene un principio y un fin determinados en el tiempo).

Por consiguiente, el ICIO es un impuesto municipal real, indirecto, objetivo, instantáneo, potestativo y de gestión íntegramente municipal¹⁷.

⁽¹⁷⁾Véase la regulación completa del ICIO en los arts. 100 a 103 del TRLRHL.

3.1. Hecho imponible

El **hecho imponible** del ICIO consiste en la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la licencia de obras o urbanística correspondiente (tanto si esta se ha obtenido como si no), o para la que se exija presentación de una declaración responsable o comunicación previa.

En cualquier caso, será necesario que la expedición de la licencia o la actividad de control correspondan al Ayuntamiento de la imposición, el cual, según el principio de territorialidad, será aquel en cuyo término municipal se lleve a cabo la construcción, la instalación o la obra¹⁸.

⁽¹⁸⁾Art. 100.1 del TRLRHL.

La independencia de la solicitud de la correspondiente licencia de obras o urbanística respecto al hecho imponible del ICIO

Como remarcó la STS de 28 de enero de 1994, no hay que olvidar que la efectiva solicitud de la correspondiente licencia de obras o urbanística resulta indiferente para la realización del hecho imponible del ICIO, ya que, si bien este último se produce por determinadas construcciones, instalaciones u obras para cuya ejecución se necesita licencia (o, conforme al art. 100.1 del TRLRHL, la presentación de una declaración responsable

o comunicación previa), se materializa con independencia de que la licencia se haya solicitado o no.

3.2. Exenciones

El art. 100.2 del TRLRHL señala una serie de **exenciones de carácter mixto**, ya que su aplicación requiere la procedencia de un elemento subjetivo (al Estado, las CC. AA. o las entidades locales) y de un elemento objetivo (el concreto destino de las construcciones, instalaciones u obras).

Así, se encuentra exenta del pago del ICIO la ejecución de cualquier construcción, instalación u obra que pertenezca al Estado, las CC. AA. o las entidades locales y que, estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones o saneamiento de sus aguas residuales; aunque su gestión sea llevada a cabo por organismos autónomos, y tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación¹⁹.

⁽¹⁹⁾Art. 100.2 del TRLRHL.

Además, entre las exenciones que contempla el apartado 1 del art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, también se encuentra la exención total y permanente del ICIO por parte de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, tal y como señaló expresamente la Orden de 5 de junio del 2001, del Ministerio de Hacienda.

En principio, se reconoció respecto a sus inmuebles con independencia de la naturaleza de las actividades a las que dichos inmuebles estuviesen destinados, si bien el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid, mediante auto de 26 de enero del 2016, planteó ante el TJUE una cuestión prejudicial con el fin de que determinara si la exención de las mencionadas entidades, en aquellos casos que fuera relativa a inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tuvieran una finalidad estrictamente religiosa, resultaba contraria al art. 107.1 del TFUE y, en definitiva, a la libre competencia garantizada en la UE.

La resolución de esta cuestión fue abordada por la STJUE de 27 de junio del 2017, asunto C 74/16, en la que el TJUE consideró que, en efecto, respecto a las actividades de carácter económico sin una finalidad estrictamente religiosa, la exención podría constituir una ayuda de Estado regulada en el art. 107.1 del TFUE (figura que, según su propia jurisprudencia, consiste en intervenciones del Estado o demás poderes territoriales que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiese obtenido en condiciones normales de mercado –véase, entre otras, la STJUE de 9 de octubre del 2014, asunto C-522/13). No obstante, el TJUE delegó la verificación del

carácter económico sin una finalidad estrictamente religiosa de las actividades pertinentes al correspondiente órgano jurisdiccional nacional, por lo que su procedencia deberá analizarse en cada caso.

3.3. Sujetos pasivos

En el ICIO, se prevé tanto la figura del **contribuyente** como la del **sustituto del contribuyente**, que será el que deberá abonar el impuesto a la Administración (aunque podrá repercutir su coste al contribuyente).

Así, como señala el art. 101 del TRLRHL, son **sujetos pasivos** del ICIO a título de **contribuyentes** las personas físicas, personas jurídicas o entidades del art. 35.4 de la LGT (las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) que sean dueñas de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarias del inmueble sobre el que se lleven a cabo²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 101 del TRLRHL.

En concreto, se considerarán dueños de la construcción, instalación u obra a tales efectos a quienes soporten los gastos o el coste que suponga su ejecución.

Sin embargo, como concreta el apartado 2 del mismo precepto, si la construcción, instalación u obra no es llevada a cabo por el contribuyente, tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o, si estas no se solicitan o presentan, respectivamente, quienes efectúen las construcciones, instalaciones u obras.

No obstante, el propio precepto reconoce a los sustitutos la posibilidad de exigir al correspondiente contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

Ejemplo

La Sra. Noelia quiere reformar su piso derribando una de las paredes situadas en el comedor, con el fin de hacer una cocina abierta. A tal efecto, encomienda la obra a un contratista para que se ocupe de todo, de modo que este se dirige al Ayuntamiento para solicitar la pertinente licencia de obras y es a él a quien se le gira la liquidación provisional a cuenta del correspondiente ICIO. ¿Es correcta la actuación del Ayuntamiento?

De conformidad con el art. 101.2 del TRLRHL, tendrán la condición de sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o, si estas no se solicitan o presentan, respectivamente, quienes lleven a cabo las construcciones, instalaciones u obras. Por consiguiente, en tanto que es el contratista y no la Sra. Noelia quien solicita la licencia, la actuación del Ayuntamiento es correcta. Sin embargo, es cierto que el contratista podrá repercutir a la Sra. Noelia el importe abonado al Consistorio.

3.4. Base imponible

De acuerdo con el art. 102.1 del TRLRHL, la **base imponible** del ICIO es el **coste real y efectivo** de la construcción, la instalación o la obra, es decir, su coste de ejecución material²¹.

⁽²¹⁾Art. 102.1 del TRLRHL.

Sin embargo, como precisa el propio precepto de manera expresa, no formarán parte de la base imponible el impuesto sobre el valor añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales; las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra; ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

La exclusión de los tributos relacionados con la construcción, instalación u obra de la base imponible del ICIO

En relación con los tributos relacionados con la construcción, instalación u obra, procede resaltar que, técnicamente, deben quedar fuera de la base imponible del ICIO, ya que no forman parte del valor de las operaciones sujetas al impuesto en el sentido de que no constituyen una riqueza o manifestación de capacidad económica que legitime su procedencia. Además, si no se excluyeran, se estaría aplicando un impuesto sobre la cuota de otro tributo, lo cual, además de improcedente, constituiría una clara sobreimposición.

De todos modos, a causa de la indeterminación que supone el concepto de *coste real y efectivo*, son múltiples las sentencias que han procurado abordar su determinación, intentando precisar si distintos conceptos quedan integrados o no en la base imponible del ICIO.

Así, por lo que respecta a las instalaciones, procede resaltar que, si bien en un principio el TS entendió que no quedaba incluido en la base imponible el valor de lo instalado sino únicamente el coste de su instalación, actualmente considera que sí debe formar parte de la misma si se cumplen dos requisitos: que lo instalado sea inseparable de la obra (es decir, que no goce de entidad propia) y que figure en el proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras.

De esta manera, y aunque en un principio solo se incluía en la base imponible el coste de **instalación o colocación de la maquinaria industrial** pero quedaba fuera el coste de esta (en tanto que no era parte integrante del presupuesto de ejecución material, considerando que solo podía colocarse cuando este se hubiera ejecutado), a partir de la STS de 14 de mayo del 2010, dictada en recurso de casación en interés de ley, se modificó este criterio respecto a los supuestos de instalación de parques eólicos. Así, se incluyó el coste de «todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o

identidad propia respecto de la construcción efectuada» (lo mismo que la STS de 25 de julio del 2013 extendió respecto a la instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar).

Por su lado, y aunque nunca se incluya el valor de los terrenos donde se asienten las instalaciones, construcciones u obras, en el caso de la **construcción de viviendas** no se puede reducir el valor o coste de las obras a las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que también se deben añadir los costes de aquellas instalaciones como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores o todas aquellas que normalmente discurren por conducciones empotradas que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (STS de 5 de octubre del 2004, dictada en recurso para unificación de doctrina).

Ejemplo

La compañía Azules, S.A. quiere instalar una serie de plantas fotovoltaicas de energía solar. El coste real y efectivo de su instalación es de X euros; el de los elementos necesarios para la captación de la energía, de Y; el IVA soportado por la compañía es de Z; y el valor de los honorarios pactados es de W. Asimismo, paga R en concepto de tasa por la necesaria licencia de obras. ¿Cuál será la base imponible del ICIO resultante?

De conformidad con el art. 102.1 del TRLRHL, la base imponible del ICIO es el coste real y efectivo de la construcción, la instalación o la obra, por lo que está claro que los costes de la instalación formarán parte de la misma. Asimismo, conforme al criterio mantenido por el TS a partir de la STS de 14 de mayo del 2010, también se deberá incluir el coste de los elementos necesarios para la captación de energía, si bien, de acuerdo con el segundo párrafo del precepto mencionado, quedarán fuera los costes relativos al IVA, la tasa de licencia de obras y los honorarios profesionales.

3.5. Tipo de gravamen y cuota tributaria

Al respecto, conviene tener presente que la cuota tributaria del ICIO será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que determina el art. 102.3 del TRLRHL.

Y, como precisa, el **tipo de gravamen** del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que pueda exceder del 4%²².

La base imponible en los supuestos de instalación de parques eólicos y plantas fotovoltaicas de energía solar

Además de los costes de instalación, también forma parte de la base imponible en tales casos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras, y que carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción efectuada.

⁽²²⁾Art. 102.3 del TRLRHL.

Sin embargo, aparece aquí la duda de si los ayuntamientos pueden establecer un solo tipo o pueden fijar varios en función de los criterios que libremente determinen (siempre que sean inferiores al 4%), punto en el que tanto la DGT como la jurisprudencia se han decantado por la primera posibilidad (véase, a modo de ejemplo, la contestación a la Consulta vinculante de la DGT V1323-14, de 16 de mayo de 2014, y las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de diciembre de 1990 o de Extremadura de 30 de marzo y 31 de junio de 1991).

De todos modos, no está de más subrayar la conveniencia que supondría que el TRLRHL acabara permitiendo esta posibilidad, ya que es evidente que la manifestación de capacidad económica que grava el ICIO derivada de la ejecución de las construcciones, instalaciones u obras puede ser sustancialmente distinta en función de diferentes aspectos (como por ejemplo el tipo de construcción, instalación u obra –en el sentido de que no es lo mismo una obra mayor que una obra menor– o incluso la localización del inmueble –ya que la plusvalía que experimenta un bien tras una instalación, construcción u obra puede no ser la misma si se encuentra en el centro de una ciudad que en la periferia).

3.6. Bonificaciones y deducción de la cuota

Los ayuntamientos podrán establecer y regular en sus ordenanzas fiscales las siguientes **bonificaciones sobre la cuota del impuesto**²³:

⁽²³⁾Art. 103.3 del TRLRHL.

a) Una de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean **declaradas de especial interés o utilidad municipal** por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Nota

En concreto, estas declaraciones corresponderán al Pleno del Ayuntamiento y se acordarán, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

b) Una de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que **se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar**, siempre que las instalaciones para la producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

c) Una de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras **vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras**.

d) Una de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las **viviendas de protección oficial**.

e) Una de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que **favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados**.

En caso de que se prevean más de una de estas bonificaciones, se aplicarán a la cuota resultante de practicar, en su caso, la bonificación anterior siguiendo el orden previsto en su enumeración. Y, además de regular los restantes aspectos sustantivos y formales de cada bonificación, las correspondientes ordenanzas fiscales podrán determinar si todas o algunas de las mismas resultan compatibles o no son aplicables de manera simultánea.

Ejemplo

El Sr. Sergio es propietario de una vivienda de protección oficial en la que quiere instalar un sistema de captación de energía solar para la producción de calor homologado por el Ayuntamiento, el cual ha establecido las bonificaciones a la cuota del ICIO previstas por el TRLRHL por ambos conceptos en su máximo permitido, y contempla su compatibilidad. Si la cuota del ICIO por tales obras que debe abonar el Sr. Sergio asciende a 2.500 euros, ¿qué importe deberá pagar tras la aplicación de dichas reducciones?

En el caso planteado, primero deberá aplicarse la bonificación a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar que, según se desprende del enunciado, será del 95%. Y es que, como consta expresamente en el supuesto descrito, el sistema que quiere instalarse dispone de la correspondiente homologación por el Ayuntamiento. Así, tras su aplicación, resultará una cuota de 125 euros.

Y a continuación, deberá aplicarse la bonificación relativa a las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial, que es del 50%, por lo que la cuota final será de 62,50 euros.

Finalmente, las ordenanzas fiscales también podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, determinando los pertinentes aspectos sustantivos y formales, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de **tasa por el otorgamiento de la licencia de obras o urbanística** correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

La impropiedad de la deducción de la tasa por el otorgamiento de la licencia de obras o urbanística

En este punto, procede resaltar que se incorporó esta deducción en el TRLRHL porque la tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística se encontraba incorrectamente configurada, es decir, que, vulnerando los arts. 20 y 24.2 del TRLRHL, su coste se extralimitaba del de la actividad administrativa de competencia local para su otorgamiento. Sin embargo, si la tasa se configura de forma correcta, no plantea ningún problema de incompatibilidad con el ICIO, ya que, como ha reconocido la STS de 18 de junio de 1997, aparte de ser tributos de distinta naturaleza, responden a hechos imponibles totalmente diferentes. Además, no hay que olvidar que la introducción de una deducción en la cuota del impuesto constituye claramente un beneficio fiscal, elemento que únicamente es procedente si responde a fines de interés general que lo justifiquen y resulten proporcionados, en el sentido de adecuados, a la finalidad legítima constitucionalmente perseguida (motivos que resultan completamente ausentes en tales casos). Y todo esto sin olvidar que resulta del todo absurdo incurrir en los costes de gestión que suponen el establecimiento y la exigencia de la mencionada tasa si se ha de permitir su deducción, y más considerando que, si se establecen tanto la tasa como el impuesto, es porque se quiere disponer de los dos tributos.

3.7. Devengo

De conformidad con el art. 102.4 del TRLRHL, el **devengo** tiene lugar en el momento en el que se inicia la construcción, la instalación o la obra, aunque no se haya obtenido la correspondiente licencia.

Así, y aunque el hecho imponible del ICIO consiste en la ejecución de las construcciones, instalaciones u obras mencionadas, el devengo no se sitúa tras su finalización sino justamente en su inicio, a pesar de que, conforme al art. 21.1 de la LGT, «el devengo es el momento en el que se entiende efectuado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal» (por lo que, en principio, su determinación debería fijarse una vez materializado el acto o circunstancia objeto de imposición).

La singularidad del devengo del ICIO

A pesar de que el devengo es el momento en el que se entiende efectuado el hecho imponible, en el ICIO se sitúa al inicio de la realización de las instalaciones, construcciones u obras y no tras su finalización.

Ejemplo

La Sra. Carolina solicita la licencia urbanística para llevar a cabo unas obras en su casa el 12 de abril del 2018. Se le concede el 4 de junio e inicia las obras el 6 del mismo mes de junio, las cuales terminan el 12 de diciembre del 2018. ¿Cuándo se producirá el devengo del ICIO?

De conformidad con el art. 102.4 del TRLRHL, el devengo del ICIO se produce cuando se la inicia la correspondiente construcción, instalación u obra, por lo que, dado que las obras del caso planteado se inician el 6 de junio del 2018, el devengo se producirá en esta fecha, a pesar de que la licencia urbanística se haya solicitado y concedido con anterioridad.

No obstante, en relación con la **exigibilidad** del impuesto, conviene tener claro que será la que determine la correspondiente ordenanza fiscal.

De todos modos, procede destacar en este punto que esta cuestionable fijación del devengo comporta importantes problemas, como ocurre, sin ir más lejos, con la cuantificación del impuesto. Y es que, considerando que la base imponible es «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible» (art. 50.1 de la LGT), resulta evidente que, al inicio de las instalaciones, construcciones u obras, no podrá conocerse su coste real y efectivo (que, como se ha visto, constituye la base imponible del impuesto). Y es que el hecho imponible del ICIO necesita de un determinado periodo de tiempo para su materialización, de modo que, al inicio de las instalaciones, construcciones u obras, aún no habrá finalizado (punto en el que no hay que olvidar que de la exactitud y precisión en la determinación de la base imponible dependerá la capacidad económica que finalmente resulte gravada).

Sin embargo, el legislador hizo primar en este punto la seguridad jurídica de los obligados tributarios, en el sentido de que pudieran conocer desde un principio la normativa que les resultará de aplicación sin posibilidad de que varíe (especialmente, en lo que respecta al tipo de gravamen), ya que es el devengo de los impuestos el momento que determina la normativa que procederá. No obstante, justamente por tales circunstancias, el art. 103.1 del TRLRHL establece un complejo y singular sistema de gestión del impuesto, el cual es el que se detalla a continuación.

3.8. Aplicación y revisión del impuesto

Los efectos, la gestión, la liquidación, la inspección y la recaudación del ICIO, así como la **revisión de los actos dictados** en vía de gestión tributaria, corresponden al **Ayuntamiento del término municipal donde se efectúen las instalaciones, construcciones o obras**. Sin embargo, los ayuntamientos pueden delegar alguna o la totalidad de estas competencias en otros organismos o administraciones²⁴.

(24) Art. 103.1 del TRLRHL.

Por lo que respecta a su liquidación, el art. 103.1 del TRLRHL establece un complejo y singular sistema de gestión, señalando esencialmente que este se compone de **dos fases** claramente diferenciadas: la denominada «**liquidación provisional a cuenta**» y lo que el TRLRHL menciona como «**liquidación definitiva**».

Así pues, debido a su singularidad, procede analizar las dos fases de manera separada.

En primer lugar, cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa, o cuando, sin que se haya solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado estas, se inicie la construcción, instalación u obra, deberá practicarse la **liquidación provisional a cuenta**.

Ejemplo

El 9 de febrero del 2018 el Sr. Carlos solicita la licencia urbanística para llevar a cabo la reforma de un chalé que posee. Se le concede el 8 de mayo, pero, dado que quería asegurarse de poder disfrutar del chalé durante el verano, inició las obras el 2 de febrero. ¿Cuándo se deberá practicar la liquidación provisional a cuenta del ICIO?

De conformidad con el art. 103.1 del TRLRHL, la liquidación provisional a cuenta del ICIO se practicará cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa; o cuando, sin que se haya solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado estas, se inicie la construcción, instalación u obra. Por consiguiente, en el caso planteado, en tanto que las obras se inician antes de que se solicite y conceda la licencia, la liquidación provisional a cuenta se practicará en el momento en el que empiecen (que será cuando se produzca el devengo del impuesto). De este modo, se llevará a cabo el 2 de febrero del 2018.

Sin embargo, procede puntualizar la auténtica naturaleza del ingreso que se practicará en tales casos, ya que, si tiene lugar antes del devengo del impuesto (cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa sin que se hubieran iniciado las instalaciones, construcciones u obras), lo que realmente se producirá es un pago a cuenta de la obligación tributaria principal, en tanto que esta aún no habrá nacido (concretamente, de un **pago fraccionado** de acuerdo con el art. 37.1 de la LGT). Sin embargo, si esta liquidación tiene lugar una vez producido el devengo, lo que se llevará a cabo es una **auténtica liquidación** de la obligación tributaria

principal, aunque con la particularidad de que todavía no habrá finalizado el hecho imponible y, por consiguiente, no podrá conocerse la integridad de la base imponible real.

De todos modos, en los dos casos, la **base imponible** de esta liquidación provisional a cuenta podrá determinarse en función del **presupuesto** presentado por los interesados (siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente, cuando así se requiera), o mediante los **índices o módulos** que en su caso establezcan los entes locales (es decir, por el método de estimación objetiva).

La determinación de la base imponible de la liquidación provisional a cuenta

La base imponible de la liquidación provisional a cuenta puede determinarse en función del presupuesto presentado por los interesados y visado por el colegio oficial correspondiente cuando así se requiera, o mediante el método de estimación objetiva si se hubiera establecido en el correspondiente municipio. No obstante, este último tiene carácter preferente si la pertinente ordenanza no contempla nada al respecto.

Sin embargo, si la pertinente ordenanza no contempla la preferencia de ninguna de estas formas de determinación, la jurisprudencia ha precisado que, a pesar de que el TRLRHL contemple los dos sistemas de manera alternativa, **el método de estimación objetiva debe operar con carácter preferente**²⁵, aunque es verdad que, para una mayor protección de los intereses de los obligados tributarios y por razones incluso de economía procesal (en el sentido de evitar futuras rectificaciones), parece que lo más conveniente a la hora de cuantificar esta obligación sería partir de los datos reales que permitieran una estimación directa de lo que realmente constituirá la base imponible del impuesto (el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra).

⁽²⁵⁾Al respecto, véanse, entre otras, las SSTSJ de Cataluña 182/2004, de 17 de febrero, o 496/2008, de 16 de junio.

En cualquier caso, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, la Administración llevará a cabo, si procede, en función de su coste real y efectivo tras la oportuna comprobación administrativa, lo que el TRLRHL denomina la «**liquidación definitiva**».

De este modo, si de la comprobación resulta una cantidad extra a ingresar, podrá exigir al sujeto pasivo la cuantía pertinente, o, en caso contrario, deberá proceder de oficio a su devolución. Y como es lógico, procede destacar que, si el sujeto pasivo no llegase a hacer finalmente las obras, tendrá derecho a la devolución de las cantidades abonadas en concepto de liquidación provisional.

No obstante, a pesar del mencionado sistema de liquidación del impuesto, el art. 103.4 del TRLRHL señala que «los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en **régimen de autoliquidación**», pero sin aclarar si la misma podrá ir referida a solo una de las fases mencionadas o a las dos²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 103.4 del TRLRHL.

De todos modos, en lo que respecta a la liquidación provisional a cuenta, nada impide que pueda tener lugar, tanto si se practica con anterioridad al devengo del impuesto (supuesto en el que sería un pago fraccionado) como con posterioridad. Y es que, como señala el art. 120 de la LGT, las autoliquidaciones son «declaraciones en las cuales los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, llevan a cabo por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte para devolver o compensar» (punto en el que no hay que olvidar que, conforme al art. 58 de la LGT, tienen la consideración de deudas tributarias tanto la cuota o cantidad para ingresar que resulte de la obligación tributaria principal, como las obligaciones de hacer pagos a cuenta).

Por su parte, por lo que respecta a liquidación definitiva, los últimos pronunciamientos también han dejado clara su procedencia, entendiéndose que, en realidad, la actuación que aquí se lleva a cabo forma parte de la cuantificación del ICIO (en tanto que es en este momento cuando se encuentra realmente materializado su hecho imponible y puede conocerse la base imponible real).

El reconocimiento jurisprudencial de utilizar el régimen de autoliquidación en todas las fases de la liquidación del ICIO

Al respecto, véase la STSJ de Madrid de 24 de mayo de 2002, la cual apunta que la Ley, «al señalar que el impuesto podrá exigirse en régimen de autoliquidación, se está refiriendo a todas las fases del mismo y de ahí su situación al final del precepto, una vez que se ha contemplado la liquidación inicial y la definitiva». Y en la misma línea, véase la STSJ de Madrid de 21 de mayo de 2002 (en la que se apunta que, de hecho, la autoliquidación tras la finalización de las construcciones, instalaciones u obras permite una «mejor gestión y liquidación del tributo»), o la STSJ de Aragón de 21 de septiembre de 2005.

Así pues, será necesario acudir a la pertinente ordenanza para conocer el régimen de liquidación del ICIO, la cual podrá optar por implementar el sistema de **autoliquidación en cualquiera de las fases previstas**.

Finalmente, el art. 103.5 del TRLRHL faculta a los ayuntamientos para establecer, en sus ordenanzas fiscales, un **sistema de gestión conjunta y coordinada entre el ICIO y la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia**, lo cual puede aportar beneficios tanto en términos de eficacia como de control.

Ejemplo

El Sr. Ismael ha contratado a la constructora Imagina, S. A. para la construcción de una vivienda de 87 metros útiles en Albaicín, en la ciudad de Granada. La empresa solicita la correspondiente licencia de obras el 2 de marzo de 2018 y se le concede el 5 de junio de 2018. Sin embargo, las obras se iniciaron después de solicitar la licencia pero antes de su concesión, concretamente el día 12 de marzo de 2018. El presupuesto de ejecución, visado por el Colegio de Arquitectos, entanto que así se requiere, es de 300.000 euros y la cuota ingresada por la tasa es de 3.000 euros. Las obras finalizan el 17 de octubre de 2019, con un coste real y efectivo de 350.000 euros. ¿Cuándo y cómo se practicará la liquidación del ICIO y a cuánto ascenderá?

Lo primero que debe tenerse en cuenta en este supuesto es que se deberá aplicar la Ordenanza fiscal núm. 4, reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Granada y vigente en el momento en que se produzca el devengo del impuesto (art. 102.4 del TRLRHL), es decir, en el momento en el que se inicien las obras (el 12 de marzo de 2018). Así pues, resultará aplicable la Ordenanza publicada en el BOP 249 de 31 de diciembre de 2016.

De acuerdo con el art. 9 de esta Ordenanza, deberá practicarse una liquidación provisional a cuenta cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente declaración responsable o comunicación previa o cuando, sin que se haya solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra.

Así pues, en el caso planteado, en tanto que las obras se inician antes de la concesión de la licencia, la Administración deberá practicar una liquidación provisional a cuenta a partir del 12 de marzo de 2018, cuya base imponible, como añade la mencionada Ordenanza, se determinará «en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente, cuando ello constituya un requisito preceptivo». De todos modos, también añade que «en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto, o según los módulos o índices establecidos por el colegio oficial correspondiente», precisando que «en cualquier caso, a efectos de valoración se aplicarán los mínimos de base de coste establecidos en la vigente ordenanza fiscal reguladora de la tasa por licencias urbanísticas».

Por consiguiente, en el presente supuesto, la base imponible de la liquidación provisional será de 300.000 euros (importe del presupuesto de ejecución, visado por el Colegio de Arquitectos), a la que deberá aplicarse el tipo de gravamen del 4% que contempla el art. 5.2.

De este modo, la cuota íntegra de la mencionada liquidación será del 4% de 300.000 = 12.000 euros.

Sin embargo, procede destacar que el art. 6.1.c) de la Ordenanza prevé una bonificación del 75% de la cuota «para las obras de rehabilitación así como para las intervenciones de nueva planta que se destinen a vivienda cuya superficie no supere los 90 metros útiles que se lleven a cabo en el Albaicín dada su consideración de Patrimonio de la Humanidad», aunque, si bien es cierto que parece encajar en el supuesto planteado, no podrá resultar de aplicación, ya que el propio art. 6 señala que «no procederá la aplicación de bonificación alguna si el sujeto pasivo iniciara las obras, instalaciones o construcciones con anterioridad a la obtención de la correspondiente licencia municipal».

Asimismo, procede señalar que, a pesar de que el art. 103.3 del TRLRHL permita que las ordenanzas fiscales regulen como deducción de la cuota íntegra o bonificada del ICIO el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la pertinente construcción, instalación u obra, esto no se contempla en la mencionada Ordenanza del Ayuntamiento de Granada. De modo que, en el caso planteado, no se podrá deducir cuantía alguna por este concepto.

Así pues, la Administración practicará la liquidación provisional a cuenta, girando la cuota tributaria de 12.000 euros a la constructora Imagina, S. A., ya que, como ha sido quien ha solicitado la correspondiente licencia de obras, tendrá la condición de sustituto del contribuyente (art. 101.2 del TRLRHL).

Posteriormente, como señala el art. 9.3 de la Ordenanza, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente de la terminación de las construcciones, instalaciones u obras (es decir, hasta el 17 de noviembre de 2019), el sujeto pasivo (en este caso, la constructora Imagina, S. A.) deberá presentar en la oficina gestora del impuesto la declaración de su coste real y efectivo, acompañada de la fotocopia de su DNI o NIF y de los documentos que se consideren oportunos a efectos de acreditar el expresado coste. Y si el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones u obras es superior al que se consideró en la liquidación provisional a cuenta (lo que tiene lugar en este supuesto, ya que el coste

final ha sido 50.000 euros más caro del que constaba en el presupuesto de ejecución), el sujeto pasivo deberá presentar e ingresar la autoliquidación que corresponda.

Por consiguiente, la constructora Imagina, S. A. tendrá que presentar la autoliquidación correspondiente, en la cual la base imponible ascenderá a 350.000 euros, y se le deberá aplicar el tipo de gravamen del 4%. De este modo, la cuota íntegra resultante será del 4% de 350.000, es decir, 14.000 euros, cuantía a la que se tendrá que deducir la cuota abonada en concepto de liquidación provisional a cuenta.

Así, $14.000 - 12.000 = 2.000$ euros, que será la cantidad que deberá abonar la constructora Imagina, S. A. por esta autoliquidación.

3.9. Especialidades en el inicio del cómputo de la prescripción

A consecuencia de la singularidad del hecho imponible, el devengo y el sistema de liquidación del ICIO, procede dedicar un último apartado a destacar algunas especialidades acerca del inicio del cómputo de la prescripción de los derechos previstos en el art. 66 de la LGT en el ámbito del ICIO: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas; el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos; y el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos²⁷.

⁽²⁷⁾El inicio de la prescripción de tales derechos previstos en el art. 66 de la LGT se encuentra regulado en el art. 67 de la LGT.

Así, procede resaltar, en primer lugar, que **cada uno de estos derechos se predicará de manera independiente respecto a la liquidación provisional a cuenta y respecto a la liquidación definitiva** (o sus correspondientes autoliquidaciones), **sin que la prescripción de un derecho respecto a una implique la prescripción del mismo respecto a la otra.**

Por consiguiente, procede valorar de manera separada cuándo se iniciará la prescripción de los mencionados derechos tanto respecto a la liquidación provisional a cuenta como respecto a la liquidación definitiva.

3.9.1. La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación

Por lo que respecta al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, señala el art. 67.1 de la LGT que su prescripción se iniciará, con carácter general, «el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación».

Por consiguiente, respecto a la **deuda derivada de la liquidación provisional a cuenta**, variará en función de si se encuentra previsto o no el régimen de autoliquidación, y se iniciará, si es el caso, al día siguiente de aquel en el que finalice el plazo para su presentación.

Sin embargo, si no se encuentra previsto este régimen, comenzará a operar desde que se pueda probar de manera fehaciente que la Administración tributaria tuvo conocimiento efectivo de los supuestos de hecho que dan lugar a su práctica, ya que, si la Administración los desconoce, es evidente que no puede iniciarse la prescripción de su derecho a actuar al respecto.

Y por lo que respecta a la **liquidación definitiva**, si se encuentra establecido el régimen de autoliquidación o la obligación de presentar una declaración comunicando la terminación de las oportunas instalaciones, construcciones u obras, también se iniciará la prescripción al día siguiente de aquel en el que finalice el plazo para su presentación; aunque, si no es el caso, comenzará su cómputo al día siguiente de aquel en el que pudiera probarse fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de las instalaciones, construcciones u obras²⁸.

⁽²⁸⁾ Así lo estableció la STS de 14 de septiembre de 2005, dictada en recurso de casación en interés de ley.

Nota

En este punto, algunos tribunales se acogían al momento del devengo del ICIO (el inicio de las instalaciones, construcciones u obras) como principio del cómputo de la prescripción, a pesar de que en este momento, como se ha visto, resulta del todo imposible determinar la base imponible real del impuesto, ya que aún no puede conocerse el coste real y efectivo de las mismas. Por ello, como fijó la STS de 14 de septiembre del 2005, dictada en recurso de casación en interés de ley, «el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando esta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente llevadas a cabo y del coste real de las mismas», ya que, como ha señalado en otras sentencias, si no fuera así, no solo se produciría la prescripción «en las obras de larga duración (de más cinco años), sino que estimularía la construcción lenta de las que lo son» (STS de 23 de marzo del 2002).

Además, procede destacar que el TS se refiere en tales casos a la prescripción de la liquidación del total de la cuota, es decir, no solo de la diferencia entre la liquidación provisional a cuenta o la autoliquidación presentada en su lugar y el importe de la liquidación definitiva o la autoliquidación que se tendría que haber presentado.

3.9.2. La prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas

En lo que respecta al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, señala el art. 67.1 de la LGT que su prescripción comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario».

En consecuencia, procede distinguir en tales casos si la exigencia de pago de la correspondiente deuda procede de una autoliquidación presentada en plazo por los obligados tributarios (al estar así previsto por la pertinente ordenanza), o de una liquidación girada por la Administración.

En el primer caso, la prescripción empezará el día siguiente de aquel en el que finalice el plazo para presentar e ingresar la correspondiente autoliquidación previsto en la correspondiente ordenanza, aunque, si la autoliquidación se hubiera llevado a cabo fuera de plazo, comenzará el día siguiente de su presentación.

Por su parte, en el caso de las liquidaciones, se iniciará al día siguiente de la terminación del plazo derivado del art. 62.2 de la LGT para su ingreso, de modo que si la notificación de la liquidación se lleva a cabo entre los días 1 y 15 de cada mes, el periodo voluntario para su pago será desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. No obstante, si la notificación de la liquidación se efectuase entre los días 16 y último de cada mes, será desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

En cualquier caso, si durante el periodo voluntario se hubiera presentado una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, no se iniciará el periodo ejecutivo durante la tramitación de estos expedientes; y concluirá el periodo voluntario tras el plazo de pago previsto en el art. 62.2 de la LGT iniciado con la notificación de su denegación o, si se aceptara el aplazamiento o fraccionamiento, tras la finalización de los plazos previstos para los pertinentes ingresos (por lo que la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago comenzará al día siguiente).

3.9.3. La prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del ICIO y las devoluciones de ingresos indebidos

Para analizar el inicio de la prescripción de tal derecho, procede clarificar cuándo tendrán lugar las **devoluciones derivadas de la normativa del ICIO**, las cuales procederán cuando la deuda derivada de la liquidación provisional a cuenta o de la correspondiente autoliquidación se hubiera cuantificado de manera correcta pero acabase siendo superior respecto a la deuda resultante de la liquidación definitiva o de la pertinente autoliquidación (ya que se trataría de cantidades ingresadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo).

En tales casos, conforme al art. 67 de la LGT, la prescripción comenzará a contarse **«desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse»**.

Así, si existieran, la prescripción empezará al día siguiente de la terminación del plazo para presentar la declaración comunicando la finalización de las construcciones, instalaciones u obras o la correspondiente autoliquidación, aunque, si no se encontrara prevista ninguna de estas posibilidades, comenzará a partir del día siguiente de aquel en el que finalizaron las construcciones, instalaciones u obras.

Por su parte, las **devoluciones de ingresos indebidos** procederán, en primer lugar, cuando la deuda derivada de la liquidación provisional a cuenta o de la liquidación definitiva (o de sus correspondientes autoliquidaciones) se hubiera cuantificado de forma incorrecta, punto en el que el art. 67 de la LGT señala que la prescripción se iniciará **«desde el día siguiente a aquel en que se llevó a cabo el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se hizo dentro de dicho plazo»**.

Por consiguiente, si se hubiera practicado de forma incorrecta la cuantificación de la liquidación provisional a cuenta o definitiva o su correspondiente autoliquidación, cabe distinguir si los obligados tributarios las autoliquidaron en plazo, supuesto en el que el inicio de la prescripción de su derecho a exigir los ingresos indebidos empezará a partir del día siguiente de la finalización del plazo para presentar la oportuna autoliquidación. No obstante, si la autoliquidación fue presentada fuera de plazo o no se encontrara prevista tal posibilidad, la prescripción empezará a partir del día siguiente a aquel en el que se hubiera llevado a cabo el ingreso indebido.

Y en este punto, cabe destacar que la devolución de ingresos indebidos también procederá cuando, tras abonarse la liquidación provisional a cuenta (autoliquidada o no) de manera correcta, **no se efectuasen las instalaciones, construcciones u obras**, de modo que, a pesar de que se trataría de cantidades ingresadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo, la posterior no ejecución del hecho imponible del ICIO y, por consiguiente, la no materialización de su devengo (producido con el inicio de las instalaciones, construcciones u obras) las convertiría en un ingreso indebido (ya que el obligado tributario no estaría obligado al pago del tributo).

En este caso, la prescripción comenzará a partir del día siguiente de aquel en el que el ingreso indebido pasó a tener tal consideración (ya que en un principio se cuantificó y abonó de manera correcta), instante que, con carácter general, será el momento en el que caduque la licencia de obras, o aquel acaecido con

anterioridad en el que se pudiera probar de forma fehaciente que la Administración tuvo constancia de su no ejecución (como podría ocurrir en el caso de comunicación expresa por parte del obligado tributario).

3.9.4. La prescripción del derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del ICIO y las devoluciones de ingresos indebidos

Finalmente, en lo que respecta al derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos, señala el art. 67.1 de la LGT que su prescripción comenzará a contarse «**desde el día siguiente a aquel en el que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución**».

Así pues, respecto a la prescripción del derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos, se iniciará al día siguiente de la fecha de notificación del acuerdo en el que se reconozca el derecho a percibir la devolución; mientras que, en relación con las devoluciones derivadas de la normativa del ICIO, el derecho a obtener los oportunos ingresos empezará el día siguiente de los seis meses transcurridos tras la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación o declaración mediante la que se hubieran requerido (ya que, ante la ausencia de la normativa propia del ICIO al respecto, resultan de aplicación las consideraciones generales de los arts. 31.2 y 125 de la LGT).

No obstante, si estas se hicieron de manera extemporánea o si la devolución se hubiese solicitado, la prescripción empezará al día siguiente del medio año transcurrido tras su presentación (ya que serán los plazos de los que dispondrá la Administración para llevar a cabo el pertinente abono –art. 126 de la LGT).

Ejemplo

La promotora de viviendas Habita, S. A. quiere construir un piso nuevo. La empresa solicita la correspondiente licencia de obras el 2 de marzo de 2018 y se le concede el 5 de junio de 2018. Las obras se inician el día 11 de junio de 2018 y se practica la notificación de la correspondiente liquidación provisional a cuenta, a partir del presupuesto de ejecución visado por el Colegio de Arquitectos, el 20 de junio de 2018. ¿Cuándo se iniciará el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada?

Posteriormente, las obras finalizan el 17 de octubre de 2019 y así lo comunica la promotora al Ayuntamiento al día siguiente, con un coste real y efectivo inferior al considerado en la liquidación provisional a cuenta. Partiendo de la base de que la pertinente ordenanza no contempla el régimen de autoliquidación del ICIO en tales casos, ni ninguna obligación de declarar el final de las obras, ¿cuándo empezará la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de la liquidación definitiva? ¿Y la del derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del ICIO de la promotora?

Finalmente, si la promotora presenta la solicitud de devolución derivada de la normativa del ICIO el 16 de noviembre del 2019, ¿cuándo se iniciará la prescripción de su derecho a obtener la pertinente devolución?

En primer lugar, respecto al derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria derivada de la liquidación provisional a cuenta notificada el 20 de junio de 2018, la prescripción se iniciará el día siguiente de aquel en el que finalice el plazo para su pago en periodo voluntario; el cual, conforme al art. 62.2 de la LGT, en tanto que la liquidación se notificó el 20 de junio de 2018, será desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente (es decir, desde el 20 de junio de 2018 hasta el 5 de julio de 2018). Por consiguiente, la prescripción se iniciará el 6 de julio de 2018.

Respecto a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria relativa a la liquidación definitiva, considerando que la pertinente ordenanza no prevé el régimen de autoliquidación del ICIO en tales casos ni ninguna obligación de declarar el final de las obras, se iniciará a partir del día siguiente del momento en el que el Ayuntamiento tuvo conocimiento fehaciente de la terminación de las instalaciones, construcciones y obras (lo que en el supuesto ocurre el 18 de octubre de 2019), ya que así lo señaló la STS de 14 de septiembre de 2005, dictada en interés de ley.

Por su parte, mientras dicha liquidación no se practique, la constructora tendrá derecho a solicitar la pertinente devolución derivada de la normativa del ICIO, cuya prescripción se iniciará al día siguiente de la finalización de las instalaciones, construcciones y obras (es decir, a partir del 18 de octubre de 2019).

Finalmente, si la promotora presenta la solicitud de devolución derivada de la normativa del ICIO el 16 de noviembre de 2019, se iniciará la prescripción de su derecho a obtener la pertinente devolución el día siguiente a aquel en el que finalicen los plazos establecidos para efectuar la devolución, el cual será de 6 meses desde la presentación de la solicitud (art. 126 de la LGT).

Ejercicios de autoevaluación

Ejercicios de selección

1. De conformidad con las previsiones del TRLRHL, la exigencia del IVTM corresponderá al Ayuntamiento...

- a) del municipio en el que el titular del correspondiente vehículo esté empadronado.
- b) del municipio que conste como domicilio del titular del correspondiente vehículo en el permiso de circulación.
- c) del municipio que conste como domicilio del titular del correspondiente vehículo en el permiso de conducir.

2. El Sr. Martín hace la primera adquisición de un turismo el 7 de julio del 2018. En relación con el IVTM del 2018,...

- a) el periodo impositivo irá del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018, pero el Sr. Martín podrá prorratear la cuota por trimestres.
- b) el periodo impositivo irá del 7 de julio al 31 de diciembre del 2018, y se devengará el impuesto el primer día del mismo.
- c) el periodo impositivo irá del 7 de julio al 31 de diciembre del 2018, pero el Sr. Martín podrá prorratear la cuota por cuatrimestres.

3. La Sra. Marta procede a dar de baja definitiva en el registro público correspondiente una motocicleta de 125 centímetros cúbicos, el 10 de septiembre del 2018. En relación con el IVTM del 2018,...

- a) se devengará el 10 de septiembre del 2018, y la Sra. Marta deberá abonar la cuota prorrateada de tres trimestres.
- b) se devengará el 31 de diciembre del 2018, y la Sra. Marta deberá abonar la cuota prorrateada de tres trimestres.
- c) se devengará el 1 de enero del 2018, y la Sra. Marta deberá abonar la cuota tributaria relativa a todo el periodo impositivo, aunque podrá solicitar la devolución de la cuota correspondiente al último trimestre con posterioridad.

4. El día 5 de febrero del 2018, el Sr. Gerardo compra al Sr. Sergio el turismo que este último utilizaba, ya que quiere comprar otro. En relación con el IVTM del 2018,...

- a) el sujeto pasivo será el Sr. Gerardo.
- b) el sujeto pasivo será el Sr. Sergio.
- c) los dos serán sujetos pasivos del IVTM por la parte del periodo impositivo que hubieran sido titulares administrativos del vehículo.

5. Será sustituto del contribuyente en la modalidad de vedas de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios...

- a) el titular de los cotos.
- b) la persona a la que corresponda por cualquier título el aprovechamiento de caza o pesca.
- c) el propietario de los bienes acotados.

6. La mayor parte de la regulación legal de la modalidad de vedas de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios se encuentra...

- a) en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- b) en las correspondientes ordenanzas fiscales.
- c) en el TRLRHL.

7. El Sr. Gonzalo ha construido una casa sin pedir la preceptiva licencia de obras. Por consiguiente,...

- a) estará exento de pagar el ICIO, aunque podrá ser sancionado por la falta de licencia.
- b) se trata de un supuesto de no sujeción al ICIO.

c) incluso sin haber pedido la licencia, la construcción está sujeta al ICIO.

8. El Sr. David desea llevar a cabo obras en su chalé de la Sierra, pero no quiere solicitar la pertinente licencia urbanística. Para ello, contrata a la empresa Reformas Mágicas, S. A. y se inician las obras con carácter inmediato. ¿Quién deberá ingresar el ICIO a la Administración por dichas obras?

- a) La empresa Reformas Mágicas, S. A., en concepto de contribuyente.
- b) El Sr. David, en concepto de contribuyente.
- c) La empresa Reformas Mágicas, S. A., en concepto de sustituto del contribuyente.

9. En la construcción de una vivienda, el coste de instalación de un ascensor...

- a) forma parte de la base imponible del ICIO.
- b) no forma parte de la base imponible del ICIO.
- c) constituye un supuesto de no sujeción.

10. La Sra. Laia solicita la licencia urbanística para llevar a cabo una serie de obras en su vivienda habitual el 4 de junio del 2018. Se le concede el 2 de septiembre e inicia las obras el 10 del mismo mes de septiembre. ¿Cuándo se practicará la liquidación provisional a cuenta del ICIO?

- a) En el momento del devengo del impuesto.
- b) Después del devengo del impuesto.
- c) Antes del devengo del impuesto.

Casos prácticos

1. La empresa Escalibada, S. A., domiciliada en la ciudad de Barcelona, se dedica a la producción y venta de berenjenas, cebollas y pimientos. El 1 de enero del 2018, la compañía dispone de dos turismos, de 10 y 12 caballos fiscales de potencia respectivamente; de un camión de 600 kg de carga útil y de un remolque de 800 kg de carga útil que dispone del certificado de inscripción en el Registro Oficial de Maquinaria Agrícola.

Asimismo, tras haberse convencido de los múltiples beneficios ecológicos de utilizar como combustible el biogás, el 14 de julio decide comprar un camión nuevo de 2.000 kg de carga útil que usa este tipo de combustible, aunque, debido a la falta de liquidez que experimenta, decide vender antes, el día 10 de julio, el turismo de 10 caballos fiscales.

Por otro lado, a causa de un grave accidente de tráfico, el día 4 de septiembre da de baja definitiva el turismo de 12 caballos fiscales de potencia en la Junta Provincial de Tráfico, ya que no podrá volver a circular.

A partir de estos hechos, determinad el importe de las cuotas del IVTM que deberá pagar Escalibada, S. A. en el año 2018 respecto a cada uno de los vehículos (considerando las eventuales bonificaciones que podrían proceder), y señalad el pertinente periodo impositivo y el momento del devengo.

2. El Sr. Pablo, titular de un hotel de 5 estrellas en Barcelona desde hace cinco años, quiere llevar a cabo una ampliación del mismo de 2.000 metros cuadrados, para lo que contrata a la constructora Sueña, S. A. El proyecto de ejecución de obras, visado por el Colegio de Arquitectos, asciende a 3.200.000 euros y la constructora solicita la correspondiente licencia de obras el 13 de febrero del 2018. La licencia se concede el 5 de mayo y se inician las obras el día 7 del mismo mes. Las obras finalizan el 17 de octubre del 2020 y tienen un coste final de 3.400.000 euros, incluyendo el IVA abonado por un total de 150.000 euros y los honorarios pactados de 30.000 euros.

A partir de estos hechos, determinad el o los sujetos pasivos del ICIO, el Ayuntamiento competente para su aplicación y revisión, el momento del devengo y la cuantificación de la correspondiente liquidación provisional a cuenta y de la liquidación definitiva, y determinad asimismo el momento en el que deberán practicarse y quién las tendrá que abonar.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. b

3. c

4. b

5. c

6. a

7. c

8. c

9. a

10. c

1. Antes de entrar a resolver el supuesto planteado, conviene recordar que, de conformidad con el art. 92.1 del TRLRHL, el IVTM grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica «aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría», y los sujetos pasivos son aquellos a cuyo nombre consten en el permiso de circulación (art. 94 del TRLRHL).

Así, teniendo claras estas consideraciones, podemos entrar a calcular las diferentes cuotas tributarias que deberá pagar Escalibada, S. A. en el año 2018, y valorarlas de manera separada para cada uno de los diferentes vehículos de los que es titular.

De este modo, conviene empezar por aquellos que no experimentan ninguna variación de titularidad durante el 2018: un camión de 600 kg de carga útil y un remolque de 800 kg de carga útil que dispone del certificado de inscripción en el Registro Oficial de Maquinaria Agrícola.

Ya que en principio será Barcelona el domicilio de la empresa que, como titular de tales vehículos, constará en el permiso de circulación, será competente el Ayuntamiento de Barcelona para exigir, aplicar y revisar el IVTM y deberá aplicarse su correspondiente ordenanza fiscal. Así, en los dos casos, el sujeto pasivo será la empresa, el periodo impositivo será el año natural (del 1 de enero al 31 de diciembre) y el devengo se producirá el primer día del mismo.

Respecto a las cuotas tributarias, deberá aplicarse el cuadro de tarifas que contempla el art. 95 del TRLRHL y, a continuación, el coeficiente que para cada caso ha establecido la ordenanza fiscal del IVTM para el 2018 aprobada el 6 de octubre del 2017 por el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona (a partir de la habilitación que contempla el mencionado precepto, precisando que no podrá ser superior a 2).

De este modo, en relación con el camión de 600 kg de carga útil, la cuota que contempla el TRLRHL es de 42,28 euros, mientras que el art. 5.2 de la Ordenanza prevé que deberá aplicarse un coeficiente del 2. Así, la cuota resultante será: $42,28 \times 2 = 84,56$ euros. Y en este caso, conforme al art. 96 del TRLRHL, el periodo impositivo del IVTM será el año natural y se devengará el 1 de enero. No obstante, conforme al calendario del contribuyente de Barcelona, su exigibilidad no coincidirá con estas fechas, sino que, si la empresa no hubiese domiciliado el pago del IVTM, tendrá un periodo voluntario para el ingreso de la liquidación que le notifique el Ayuntamiento que irá del 15 de abril al 15 de junio del 2018. Sin embargo, si lo hubiera domiciliado, además de poder disfrutar de una bonificación adicional del 2% en la cuota por este hecho (art. 115.6 de la Ordenanza fiscal general aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona el 29 de diciembre del 2015), el consistorio le hará el correspondiente cargo el 3 de julio del 2018.

La situación es diferente en relación con el remolque de 800 kg de carga útil, ya que hay que tener en cuenta que dispone del certificado de inscripción en el Registro Oficial de Maquinaria Agrícola. Así, de conformidad con el art. 93 del TRLRHL y el art. 6 de la Ordenanza, estará exento del IVTM, siempre que el interesado hubiera solicitado su concesión (indicando las características del vehículo, la matrícula y la causa del beneficio) y el Ayuntamiento hubiese declarado la exención expidiendo un documento acreditativo de la concesión.

Por otro lado, las mismas consideraciones señaladas también son aplicables al turismo de 10 caballos fiscales de potencia, ya que, a pesar de que la empresa lo venda el 10 día de julio del 2018, el sujeto pasivo que constaba en el permiso de circulación el día del devengo del IVTM (el 1 de enero) era la empresa Escalibada, S. A., por lo que deberá hacer frente a la totalidad de la cuota (en tanto que el TRLRHL no contempla la posibilidad de prorrateo en caso de adquisición posterior a la primera). Así, conforme a los preceptos mencionados, la cuota para el turismo de 10 caballos fiscales de potencia será de $34,08 \times 1,88 = 64,06$ euros, a los que también será aplicable la bonificación del 2% si la empresa hubiese domiciliado el pago del IVTM.

Seguidamente, en relación con el camión de 2.000 kg de carga útil que utiliza como combustible biogás, adquirido el 14 de julio, procede destacar, en primer lugar, que conforme al art. 96 del TRLRHL, el periodo impositivo del IVTM irá desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre, y se devengará el primer día (ya que es una primera adquisición).

De igual modo, conviene tener presente que, de acuerdo con el mismo artículo, la cuota resultante se podrá prorratear conforme a los trimestres naturales que el sujeto pasivo haya sido realmente titular del vehículo, y que en este caso son solo dos (el 50%). Así, conforme a los pasos señalados anteriormente, la cuota será el 50% de $(83,30 \times 2 = 166,60)$, por tanto, de 83,30 euros.

No obstante, de acuerdo con el art. 7 de la ordenanza (conforme a la habilitación del art. 95.6 del TRLRHL), los vehículos que, entre otros, utilicen como combustible el biogás, gozarán de una bonificación del 75% de la cuota del impuesto. Sin embargo, la empresa deberá solicitarla en el momento de practicar la autoliquidación (la cual se exige en Barcelona para tales supuestos y será necesaria para la matriculación del vehículo), aplicándose provisionalmente en la misma (punto en el que su aplicación equivale a su solicitud). Asimismo, deberá presentar la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos para su disfrute ante la Administración tributaria municipal en el plazo de 15 días, a contar desde el día siguiente de la presentación de la autoliquidación. Así pues, la auténtica cuota tributaria será del 25% de 83,30, es decir, de 20,825 euros.

Finalmente, respecto al turismo de 12 caballos fiscales de potencia que da de baja definitiva el 4 de septiembre, el impuesto ya se habrá devengado el 1 de enero, por lo que, teniendo en cuenta su pago, efectuado el 3 de julio del 2018 (si lo tiene domiciliado, con la correspondiente bonificación del 2%) o entre el 15 de abril y hasta el 15 de junio del 2018 (en caso de que no), se habrá liquidado una cuota de $71,94 \times 1,9 = 136,69$ euros.

No obstante, en este caso también se podrá prorratear la cuota en función de los trimestres naturales que el sujeto pasivo haya sido realmente titular del vehículo, los cuales, en este supuesto, son tres.

Así, conforme a los pasos señalados anteriormente, la cuota a la que realmente tendría que haber hecho frente el sujeto pasivo es del 75% de 136,69 euros, siendo, por tanto, de 102,52 euros. Por consiguiente, podrá solicitar al Ayuntamiento la devolución de la cuantía ingresada de más, es decir, de $136,69 - 102,52 = 34,17$ euros.

2. De conformidad con el art. 101 del TRLRHL, y a pesar de que el sujeto pasivo en calidad de contribuyente sea el Sr. Pablo, actuará como sustituto del contribuyente la constructora Sueña, S. A., ya que fue la que solicitó la correspondiente licencia.

Por su parte, el Ayuntamiento competente para los efectos, la gestión, liquidación, inspección y recaudación del ICIO, así como para la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, será el del término municipal donde se efectúen las obras, en este caso el de Barcelona, cuya ordenanza fiscal del ICIO vigente para el 2018 es la núm. 2.1, aprobada el 29 de diciembre del 2015.

En relación con el devengo del impuesto, señala el art. 102.4 del TRLRHL que tendrá lugar en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia, por lo que en el caso planteado, se producirá el 7 de mayo del 2018.

Sin embargo, por lo que respecta al sistema de gestión del impuesto, comenzará con anterioridad, y habrá que practicar, en primer lugar, la liquidación provisional a cuenta. Y es que, como señala el art. 103.1 del TRLRHL, se llevará a cabo cuando se conceda la licencia preceptiva si no se han iniciado las obras con anterioridad, por lo que, en el caso planteado, se practicará el 5 de mayo del 2018.

En concreto, el cálculo de su base imponible se llevará a cabo en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando esto constituya un requisito preceptivo, o por el método de estimación

objetiva establecido a tal efecto, cuando la ordenanza fiscal así lo prevea (lo cual ha tenido lugar en la ordenanza fiscal del ICIO de Barcelona). Sin embargo, como ha precisado la jurisprudencia, la relación entre los dos sistemas de cálculo no es alternativa, sino que tendrán preferencia los índices o módulos que hubiera establecido la pertinente ordenanza fiscal (art. 103.1.b del TRLRHL).

Así pues, como consta en el anexo de la ordenanza fiscal de la capital catalana, la base imponible se determinará mediante el producto del número de metros cuadrados de superficie construida o reformada por el valor en €/m² asignable a cada grupo, siendo el valor del módulo básico de 664,35 €/m². Y en concreto, para los hoteles de 5 estrellas, prevé que a dicho valor del módulo básico se le aplicará un coeficiente del 2,55 (resultando un valor de 1.694,09 €/m²).

De este modo, la base imponible de la liquidación provisional a cuenta ascenderá a 1.694,09 x 2.000 = 3.388.180 euros.

Asimismo, sobre esta base, se deberá aplicar el tipo de gravamen aprobado en Barcelona, que es del 3,35%. Por consiguiente, resultará una cuota íntegra de 113.504,03 euros.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el art. 7 de la ordenanza señala que las obras que tengan por objeto la ejecución de construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal, por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento de trabajo, podrán disfrutar de una bonificación de la cuota. Y en el caso del fomento del trabajo, establece que podrá aplicarse una bonificación del 30% de la cuota por construcciones, instalaciones y obras llevadas a cabo en los locales afectos al ejercicio de una actividad económica de la que el sujeto pasivo es titular, cuando esta actividad se haya iniciado dentro de los dos años anteriores a la solicitud de la licencia de obras o urbanística (lo cual concurre en el presente supuesto) o se haya incrementado la media de su plantilla en el municipio en un 10% o más entre el ejercicio anterior a la solicitud de la licencia y el precedente.

Por consiguiente, en el presente caso, la liquidación de la cuota provisional ascenderá a 113.504,03 euros – 30% = 79.452,82 euros.

Asimismo, cabe añadir que la ordenanza de Barcelona no ha regulado la deducción en la cuota íntegra o bonificada del impuesto del importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística (posibilidad prevista por el art. 103.3 del TRLRHL), por lo que no resultará de aplicación en el presente supuesto.

Posteriormente, una vez finalizadas las obras (terminadas el 17 de octubre del 2020), deberá practicarse la pertinente liquidación definitiva (art. 103.1 del TRLRHL), en la cual la base imponible estará compuesta por el coste real y efectivo de las mismas, tras la oportuna comprobación administrativa, sin que se incluyan ni el IVA ni los honorarios (art. 102.1 del TRLRHL). Así, ascenderá a un total de 3.400.000 euros – 150.000 – 30.000 = 3.220.000 euros.

Y sobre la misma, se deberá aplicar el tipo de gravamen aprobado en Barcelona que, como se ha apuntado, es del 3,35% = 107.870 euros.

Por consiguiente, en el presente caso, la liquidación definitiva ascenderá a 107.870 euros – 30% = 75.509 euros.

No obstante, a esta cuota de la liquidación definitiva se le deberá restar la abonada en concepto de liquidación provisional a cuenta, la cual, en este caso, fue superior. Por consiguiente, procederá la oportuna devolución a la constructora Sueña, S. A., es decir: 79.452,82 (liquidación provisional) – 75.509 (liquidación definitiva) = 3.943,82 euros.

Finalmente, no hay que olvidar que la constructora Sueña, S. A. podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

