

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC054071

DGT: 03-03-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0694/2015

SUMARIO:

ICIO. Sujeto pasivo. Gestión. Devolución. Una entidad fue declarada en concurso de acreedores el 27 de abril de 2013. Es propietaria de un solar sobre el que el ayuntamiento otorgó licencia para construir 80 viviendas. Al inicio de las obras se pagó la liquidación provisional del ICIO. La empresa decidió construir 30 viviendas en una primera fase y el resto en fases futuras. Ahora la empresa va a transmitir tanto la obra construida (las 30 viviendas), como el solar edificable para las 50 viviendas pendientes. La licencia otorgada continuará bajo titularidad de la entidad, una vez transmitidos a un tercero tanto la construcción como el solar. Una vez transmitidos los inmuebles, sin transmitir la licencia, la entidad renuncia a la licencia concedida para construir las 50 viviendas restantes. El nuevo adquirente de los inmuebles no será nunca parte de la relación jurídico-tributaria, dado que no adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto (no es el dueño de la construcción al no soportar los gastos de realización de la misma). Por tanto, la cantidad a reintegrar al sujeto pasivo resultante de la liquidación definitiva del ICIO se satisfará a la entidad, que es quien tiene la condición de contribuyente del impuesto, cuando se practique la liquidación definitiva del ICIO, si surgiera un exceso de ingreso.

IBI. Gestión. Teniendo en cuenta que el IBI correspondiente al período impositivo 2013 se devenga el 1 de enero de 2013, en ese momento se entiende producido el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria y dado que, en este caso, la fecha de declaración del concurso es el 27 de abril de 2013, resulta que la deuda tributaria del IBI 2013 tiene la calificación de crédito concursal.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 60 a 77 y 100 a 103.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 21, 68 y 164.

Ley 22/2003 (Concursal), art. 60, 84 y 91.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad que está en fase de liquidación concursal (la declaración de concurso de acreedores es del 27/04/2013). Es propietaria de un solar sobre el que el ayuntamiento otorgó licencia para construir 80 viviendas. Al inicio de las obras se pagó la liquidación provisional del ICIO. La empresa decidió construir 30 viviendas en una 1ª fase y el resto en fases futuras.

Ahora la empresa va a transmitir tanto la obra construida (las 30 viviendas), como el solar edificable para las 50 viviendas pendientes. La licencia otorgada continuará bajo titularidad de la consultante, una vez transmitidos a un tercero tanto la construcción como el solar.

Cuestión planteada:

Si una vez transmitidos los inmuebles, sin transmitir la licencia, la consultante renuncia a la licencia concedida para construir las 50 viviendas restantes, cuando se practique la liquidación definitiva del ICIO, si surgiera un exceso de ingreso ¿a quién procedería realizar la devolución: a la consultante o al nuevo propietario de los inmuebles?

Respecto al IBI del 2013, y teniendo en cuenta la fecha de declaración del concurso, ¿cuándo se considera vencido a efectos del privilegio que establece la Ley Concursal en el artículo 91.4?

Contestación:

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se regula en los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y su hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Es sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 101 del TRLRHL, la persona o entidad que sea dueño de la construcción, instalación u obra, entendiendo como tal a quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra y el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la misma, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia (artículo 102 del TRLRHL).

El artículo 103.1 del TRLRHL establece:

“1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.”

De acuerdo con lo anterior, la liquidación del ICIO se estructura en dos fases distintas:

Liquidación provisional cuando se concede la licencia o se inicie la construcción, instalación u obra.

Liquidación definitiva cuando finalice la construcción, instalación u obra.

La liquidación a practicar en el momento de concesión de la licencia o cuando se inicia la construcción, instalación u obra, en su caso, tiene carácter provisional y a cuenta, por lo que una vez materializada la construcción y conocido su coste, es cuando procede practicar una liquidación definitiva, que prevé incluso el reintegro de la cantidad correspondiente cuando excede del costo de las obras.

No debe olvidarse que el concepto de coste real y efectivo de la obra es delimitador de la base imponible del ICIO, luego si la construcción ha sido realizada por un importe menor al presupuestado inicialmente (y que se tuvo en cuenta para la práctica de la liquidación provisional), es evidente que dicho coste real será inferior al coste inicialmente presupuestado, por lo que en la liquidación definitiva que practique la Administración, una vez presentada la renuncia a la licencia de obras y extinguida con ello la misma, resultará una cantidad a devolver al sujeto pasivo.

De acuerdo con el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la obligación tributaria nace en el momento del devengo (momento de inicio de la obra en el caso del ICIO), fijando en dicho momento la posición del contribuyente en la relación jurídico-tributaria.

Si, en el caso de la consulta, la licencia no se transmite al nuevo titular de los inmuebles y la construcción de las 30 viviendas fue realizada por la entidad consultante antes de la transmisión y además se renuncia a la licencia para construir las viviendas restantes, el nuevo adquirente de los inmuebles no será nunca parte de la relación jurídico-tributaria, dado que no adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto (no es el dueño de la construcción al no soportar los gastos de realización de la misma). Por tanto, la cantidad a reintegrar al sujeto pasivo resultante de la liquidación definitiva del ICIO se satisfará a la entidad consultante, que es quien tiene la condición de contribuyente del impuesto.

Respecto de la segunda cuestión planteada, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 TRLRHL.

De acuerdo con el artículo 75 del TRLRHL, el IBI se devenga el primer día del período impositivo, que coincide con el año natural.

El período voluntario de pago del IBI será fijado por cada ayuntamiento dentro del período impositivo, en aras de las competencias atribuidas por el artículo 77 del TRLRHL. En caso de que el ayuntamiento no fije ninguno, el pago en período voluntario del IBI deberá realizarse entre el día 1 de septiembre y el 20 de noviembre, o inmediato hábil posterior (artículo 62.3 de la LGT).

En cuanto al derecho de prelación de los créditos tributarios, el artículo 77.2 de la LGT establece que en el proceso concursal los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

El artículo 164 de la LGT regula la concurrencia de procedimientos, estableciendo en sus apartados 1 y 2:

“1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.”

Tanto en el artículo 68 de la LGT, como en el artículo 60 de la Ley 22/2003, se establece que, desde la declaración del concurso de acreedores hasta la conclusión del mismo, queda interrumpida la prescripción del plazo de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias.

El artículo 84.1 de la Ley 22/2003 señala que constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.

El mismo artículo 84 en el apartado 2.10º califica como créditos contra la masa los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extraconcursal del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por su parte, el artículo 89 de la Ley 22/2003 establece que los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados. Los créditos privilegiados se clasifican, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor.

Es el nacimiento de la obligación el que ha de ser posterior a la declaración de concurso y no su exigibilidad, para que el crédito tenga la calificación de crédito contra la masa.

En cuanto al nacimiento de las obligaciones tributarias, el artículo 21 de la LGT establece en su apartado 1:

“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

Por tanto, teniendo en cuenta que el IBI correspondiente al período impositivo 2013 se devenga el 1 de enero de 2013, en ese momento se entiende producido el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria y dado que, en el caso objeto de consulta, la fecha de declaración del concurso es el 27 de abril de 2013, resulta que la deuda tributaria del IBI 2013 tiene la calificación de crédito concursal.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.