

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081984

DGT: 03-02-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0173/2022

SUMARIO:

ICIO. Base imponible. *Proyecto de ampliación de la fábrica. Una sociedad que se dedica a la fabricación de productos cosméticos en 2019 inició un proyecto de ampliación de la fábrica.* El proyecto incluye, por una parte, la ampliación de la superficie construida de la fábrica y, por otra, la colocación de todo el equipo industrial necesario para el desarrollo de la actividad en la nueva superficie construida. Esta entidad solicitó y obtuvo del ayuntamiento las correspondientes licencias urbanísticas y en el momento del inicio de las obras, presentó e ingresó la liquidación provisional del ICIO, atendiendo al coste presupuestado. Está pendiente la liquidación definitiva del ICIO correspondiente a la última fase del proyecto. La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiendo por tal, el coste de ejecución material de aquélla. En la definición de la base imponible se excluye expresamente el IVA 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, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Se excluyen expresamente de la base imponible ICIO el IVA, honorarios, beneficio empresarial y gastos generales. En cuanto a los gastos generales, el beneficio industrial, así como los gastos de seguridad e higiene en el trabajo o los gastos de control de calidad, hay que tener en cuenta que en el ámbito de las obras públicas el presupuesto de ejecución en las obras de carácter público se obtiene añadiendo al de ejecución material determinados conceptos ajenos al coste de la construcción, instalación u obra, como son los gastos generales (entre los que se encuentran los gastos financieros, cargas fiscales, IVA excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato, además de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas o jurídicas), el beneficio industrial y el importe del IVA. Siguiendo el criterio del Tribunal Supremo (TS), debe afirmarse que el beneficio industrial, los gastos generales, los gastos de seguridad e higiene en el trabajo y los gastos de control de calidad no forman parte de la base imponible del impuesto que nos ocupa. [Vid., SSTS de 15 de febrero de 1995, recurso n.º 3839/1993 (NFJ004479) y de 14 de mayo de 2010, recurso n.º 22/2009 (NFJ038740) de 17 de noviembre de 2005, recurso n.º 685/1999 (NFJ022617), de 5 de octubre de 2004, recurso n.º 6112/1999 (NFJ017982), de 16 de diciembre de 2003, recurso n.º 4558/1998 (NFJ041038) y 31 de mayo de 2003, recurso n.º 6713/1998 (NFJ014113), de 30 de marzo de 2002 recurso n.º 7430/1996 (NFJ012412), de 30 de abril de 2001 recurso n.º 786/1996 (NFJ011308), de 15 de abril de 2000, recurso n.º 5644/1995 (NFJ013143)]. Las sentencias citadas del TS excluyen de la base imponible del ICIO el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas -salvo el coste de su instalación- construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesiten licencia urbanística. Sin embargo, el TS matiza lo anterior señalando que sí que se incluyen en la base imponible del ICIO las instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (como son las instalaciones de fontanería, electricidad, calefacción, saneamiento, aire acondicionado centralizado, ascensores en la construcción de un edificio de viviendas), es decir, incluye el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia. Han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no solo del presupuesto de la obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige. Por tanto, para analizar si una determinada partida de maquinaria o instalaciones debe incluirse en la base imponible del ICIO deberá tenerse en cuenta si se cumplen los dos requisitos siguientes: que quedan integrados en la unidad de obra de que se trate o son necesarios para su ejecución y que sirven para proveer a la construcción, instalación u obra de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización. En este caso, el coste de las diversas máquinas construidas por terceros fuera de la obra de ampliación de una nave industrial y que se utilizan en el proceso de fabricación de los distintos productos objeto de su actividad, en tanto se cumplan los requisitos anteriores, dicho coste no forma parte de la base imponible del impuesto, aunque sí el coste de su instalación, dado que se considera que dichas máquinas no son elementos técnicos inseparables de la obra, ni están integrados en el proyecto para el que se solicita la respectiva licencia de obras o urbanística y no forman parte consustancial de la obra, ni son elementos esenciales para la

habitabilidad o utilización de la nave industrial. No obstante, corresponderá al órgano gestor del impuesto analizar si cada una de las diferentes partidas anteriores debe o no formar parte de la base imponible del ICIO, en cuanto que se cumplan o no los requisitos señalados anteriormente para su inclusión en la base imponible.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 100, 102 y 103.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad que se dedica a la fabricación de productos cosméticos. En 2019 inició un proyecto de ampliación de la fábrica. El proyecto incluye, por una parte, la ampliación de la superficie construida de la fábrica y, por otra, la colocación de todo el equipo industrial necesario para el desarrollo de la actividad en la nueva superficie construida. La consultante solicitó y obtuvo del ayuntamiento las correspondientes licencias urbanísticas y en el momento del inicio de las obras, presentó e ingresó la liquidación provisional del ICIO, atendiendo al coste presupuestado. Está pendiente la liquidación definitiva del ICIO correspondiente a la última fase del proyecto.

Cuestión planteada:

Si se han de incorporar en la base imponible del ICIO las siguientes partidas: gastos generales, beneficio industrial, gastos de seguridad e higiene en el trabajo, gastos de control de calidad, el coste de la maquinaria y otros elementos necesarios para el desarrollo de la actividad que se colocarán en la nueva superficie construida.

Contestación:

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se regula en los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 100, en su apartado 1, define al ICIO como “un tributo indirecto cuyo 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 o declaración responsable o comunicación previa, siempre la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.”

El artículo 102.1 del TRLRHL regula la base imponible del impuesto estableciendo que:

“1. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

No forman 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.”

A su vez, el artículo 103.1 del TRLRHL dispone que:

“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.”.

Como dispone el artículo 100 del TRLRHL, el hecho imponible del ICIO está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, con independencia de que se haya obtenido o no dicha licencia.

En cuanto a los actos sujetos a licencia de obras o urbanística, las Comunidades Autónomas han asumido competencias en materia urbanística, por lo que hay que acudir a la respectiva norma autonómica.

Como hemos visto, la base imponible del impuesto, tal como dispone el artículo 102 del TRLRHL, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, el coste de ejecución material de aquella. En la definición de la base imponible se excluye expresamente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 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, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Este concepto de base imponible del artículo 102 del TRLRHL coincide el del artículo 103 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, según redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988.

Con esta reforma se realizaron dos modificaciones importantes en el concepto de base imponible del ICIO. La primera de ellas aclara lo que se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquella. La segunda añade otros conceptos excluidos a la regulación anterior: los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Por tanto, la exclusión en la base imponible ICIO de los conceptos de IVA, honorarios, beneficio empresarial, gastos generales, que se realizan en algunas Sentencias del Tribunal Supremo, se recoge expresamente en el concepto de base imponible del TRLRHL.

En cuanto a los gastos generales, el beneficio industrial, así como los gastos de seguridad e higiene en el trabajo o los gastos de control de calidad, hay que tener en cuenta que en el ámbito de las obras públicas el artículo 130 del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, dispone en sus apartados 1 a 3:

“1. El cálculo de los precios de las distintas unidades de obra se basará en la determinación de los costes directos e indirectos precisos para su ejecución, sin incorporar, en ningún caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que pueda gravar las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados.

2. Se considerarán costes directos:

- a) La mano de obra que interviene directamente en la ejecución de la unidad de obra.
- b) Los materiales, a los precios resultantes a pie de obra, que quedan integrados en la unidad de que se trate o que sean necesarios para su ejecución.
- c) Los gastos de personal, combustible, energía, etc. que tengan lugar por el accionamiento o funcionamiento de la maquinaria e instalaciones utilizadas en la ejecución de la unidad de obra.
- d) Los gastos de amortización y conservación de la maquinaria e instalaciones anteriormente citadas.

3. Se considerarán costes indirectos:

Los gastos de instalación de oficinas a pie de obra, comunicaciones, edificación de almacenes, talleres, pabellones temporales para obreros, laboratorio, etc., los del personal técnico y administrativo adscrito exclusivamente a la obra y los imprevistos. Todos estos gastos, excepto aquéllos que se reflejen en el presupuesto valorados en unidades de obra o en partidas alzadas, se cifrarán en un porcentaje de los costes directos, igual para todas las unidades de obra, que adoptará, en cada caso, el autor del proyecto a la vista de la naturaleza de la obra proyectada, de la importancia de su presupuesto y de su previsible plazo de ejecución.”.

Y el artículo 131 del mismo Reglamento define el presupuesto de ejecución material y el presupuesto base de licitación en los siguientes términos:

“Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas.

El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:

1. Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre el presupuesto de ejecución material:

a) Del 13 al 17 por 100, a fijar por cada Departamento ministerial, a la vista de las circunstancias concurrentes, en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas.

b) El 6 por 100 en concepto de beneficio industrial del contratista.

Estos porcentajes podrán ser modificados con carácter general por acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos cuando por variación de los supuestos actuales se considere necesario.

2. El Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la ejecución de la obra, cuyo tipo se aplicará sobre la suma del presupuesto de ejecución material y los gastos generales de estructura reseñados en el apartado 1.”

El presupuesto de ejecución en las obras de carácter público se obtiene añadiendo al de ejecución material determinados conceptos ajenos al coste de la construcción, instalación u obra, como son los gastos generales (entre los que se encuentran los gastos financieros, cargas fiscales, IVA excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato, además de los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas), el beneficio industrial y el importe del IVA.

Esta circunstancia fue la empleada por el Tribunal Supremo para entender que, en el caso de las obras públicas, lo coherente con la legislación de contratación pública era entender que la expresión coste real y efectivo debería interpretarse como presupuesto de ejecución material.

En cuanto a las obras privadas, el Tribunal Supremo efectuó una interpretación consistente en la equiparación conceptual con la legislación de contratación pública, entendiendo que igualmente quedaban excluidos los importes que integran los gastos generales y los correspondientes al posible beneficio industrial; los primeros, porque son elementos que solo de modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra y los segundos, porque su gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor.

Ahora bien, ello no significa que en las obras privadas puedan deducirse del presupuesto de ejecución material cantidades (como el 13%, 16%, etc.), pretendiendo que se deduce el beneficio industrial o los gastos generales, si dicho porcentaje no consta expresamente en tal concepto en el presupuesto de la construcción, instalación u obra.

Por tanto, corresponderá al sujeto pasivo probar que el importe de las distintas partidas que componen el presupuesto de la construcción, instalación u obra por él presentado, y que por su naturaleza forman parte del coste real y efectivo de dicha instalación, se ha incrementado en un determinado porcentaje en concepto de gastos generales.

Caso distinto sería si el presupuesto presentado por el sujeto pasivo incluyera una partida correspondiente a los gastos generales y se alegara que estos no forman parte de la base imponible del ICIO porque comprenden una serie de gastos que no constituyen el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. En este caso, procedería su eliminación a los efectos del cálculo de la base imponible del impuesto.

Según lo expuesto, y siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, debe afirmarse que el beneficio industrial, los gastos generales, los gastos de seguridad e higiene en el trabajo y los gastos de control de calidad no forman parte de la base imponible del impuesto que nos ocupa.

Una vez determinada la exclusión del beneficio empresarial, los gastos generales, los gastos de seguridad e higiene en el trabajo y los gastos de control de calidad, para la determinación de la base imponible debe tenerse en cuenta que cada concepto o partida cuya exclusión se pretenda, debe estar contemplado en el presupuesto; si no fuese de esta manera no procedería su deducción a los efectos de hallar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Así lo ha indicado el Tribunal Supremo en las siguientes sentencias:

1. La sentencia de 15 de febrero de 1995 (recurso de casación 3839/1993) indica que: “Por lo que se refiere a las partidas correspondientes al estudio elaborado por el contratista por seguridad e higiene en el trabajo, en el presupuesto de ejecución material desglosado por capítulos que figura en el expediente administrativo no aparece ningún capítulo referente a ese concepto, por lo que no procede realizar deducción alguna en virtud de aquél. Por todo ello procede desestimar igualmente este motivo de casación.”

2. La sentencia de 16 de diciembre de 2003 (recurso de casación 4558/1998) que, en sus fundamentos cuarto y quinto, indica que:

“CUARTO. El segundo motivo de casación invoca la infracción del Real Decreto 555/1986, de 21 de febrero, en cuanto a la inclusión en el presupuesto de ejecución material del coste del estudio sobre seguridad e higiene en el trabajo, extremo sobre el que la Sentencia de instancia afirma que no figura en dicho presupuesto y añade que de él pueden predicarse las notas de necesidad y obligatoriedad en la ejecución de la obra, para negar que proceda deducirse.

Alega la empresa recurrente que el referido coste aparece desglosado y figura en el expediente administrativo municipal en la página núm. 225 y que el citado estudio es obligación del constructor principal y al pago de sus partidas corresponde abonarlo a la propiedad junto con las certificaciones de la obra, pero sin formar parte de ella.

QUINTO. Ha de estimarse este segundo motivo de casación, porque como ya se ha dicho, entre otras, en Sentencias como la antes citada de 15 de abril de 2000 y en la de 30 de marzo de 2002 (Recurso de casación núm. 7430/96), el estudio de Seguridad e Higiene en el Trabajo, aunque haya de incluirse en los proyectos de edificación y obras, es un gasto ajeno al estricto costo del concepto de obra civil y no puede integrar la base del ICIO.”. Atendiendo a las sentencias mencionadas, el Tribunal Supremo no considera que puedan deducirse partidas o conceptos que no figurasen en el proyecto presentado para la obtención de licencia, mientras que los que sí figurasen en el presupuesto y fueran obligatorias para la ejecución de la obra sí podían deducirse.

Por tanto, en relación a la cuestión planteada debe señalarse que el beneficio industrial y los gastos generales no forman parte de la base imponible del impuesto, pudiéndose deducir del presupuesto presentado por el sujeto pasivo cuando las partidas o conceptos figuren en el proyecto presentado, y siempre que correspondan al beneficio industrial y gastos generales del sujeto pasivo.

A la misma conclusión se llega respecto de los gastos de seguridad e higiene en el trabajo y los gastos de control de calidad, que no formarán parte de la base imponible del ICIO, pudiendo deducirse tales partidas del presupuesto presentado, siempre que figuren en el mismo.

El Tribunal Supremo también se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre su exclusión de la base imponible del ICIO, siempre que dichas partidas se hallen incluidas en el presupuesto de ejecución material, así podemos destacar la sentencia de 14 de mayo de 2010 (recurso de casación en interés de ley 22/2009), en su fundamento tercero, indica que: “La Jurisprudencia había señalado que el coste real y efectivo de la construcción no estaba constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, por lo que no se podían incluir en la base imponible los gastos generales, el beneficio industrial ni los honorarios técnicos, ya de redacción del proyecto, ya de la dirección de la obra, ni los gastos referentes al estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, y ello por ser estos gastos ajenos al estricto concepto de obra civil, (sentencias de 24 de mayo de 1999, 5 y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000, entre otras).”.

Por último, quedaría pronunciarse sobre la inclusión o no en la base imponible del impuesto del coste de la maquinaria y de otros elementos necesarios para el desarrollo de la actividad.

Sobre estos conceptos, el Tribunal Supremo también se ha pronunciado en diversas sentencias, entre las que podemos destacar las siguientes:

1. La ya citada sentencia de 14 de mayo de 2010 que, en su fundamento tercero, señala:

“Además, la Sala había excluido los importes correspondientes a equipos, máquinas e instalaciones construidos por tercero fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado, aunque sí el coste de su instalación (sentencias de 18 de junio de 1997 y las que en ella se citan de 3 de abril, 29 de mayo y 28 de junio de 1996; 5 de julio y 24 de septiembre de 1999).”.

A su vez, en su fundamento cuarto considera que: “La conclusión a que se llega de la jurisprudencia es que si bien se excluyen de la base imponible del ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, construidos por terceros fuera de obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada.”.

2. La sentencia de 17 de noviembre de 2005 (recurso de casación para unificación de la doctrina 685/1999) que, en su fundamento de derecho quinto, señala que: “el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia de la que se hacía eco la sentencia recurrida, los gastos generales, el beneficio industrial y el IVA. Pero, además, entre las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra no se incluyen tampoco el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas (sí el coste de su instalación o colocación); tampoco se incluye el coste de las instalaciones sobre la obra

civil... En consecuencia, debe estimarse parcialmente la demanda, anulando el acuerdo dictado en reposición por el Ayuntamiento de Vinaroz y, consiguientemente, la controvertida liquidación, exclusivamente en cuanto a la exclusión de la base imponible del ICIO del coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas –salvo su instalación– que por sí mismas no necesiten licencia urbanística, aunque precisen alguna otra autorización administrativa...”.

3. La sentencia de 5 de octubre de 2004 (recurso de casación para unificación de la doctrina 6112/1999) que, en su fundamento cuarto, indica que: “es evidente que, para la inclusión del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.) sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.”.

Este mismo criterio se recoge en la ya citada sentencia de dicho Tribunal de 16 de diciembre de 2003.

4. La sentencia de 31 de mayo de 2003 (recurso de casación 6713/1998) que, en su fundamento tercero, indica que: “el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical del precitado art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales pudiera inducir a suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que la reconozcan como causa de su realización, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere claramente el art. 104 de la propia norma –la Ley de Haciendas Locales, se entiende-, tanto si fue presentado para su visado como si no lo fue, y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen los gastos generales contemplados en el art. 68.a) del Reglamento General de la Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto lo incrementan, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor, ni los honorarios profesionales, ni el IVA repercutido al propietario por el constructor. A estas exclusiones, y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación...”.

Este mismo criterio se recoge en las sentencias de dicho Tribunal de 30 de marzo de 2002 (recurso de casación 7430/1996), de 30 de abril de 2001 (recurso de casación 786/1996), 15 de abril de 2000 (recurso de casación 5644/1995) y de 24 de julio de 1999 (recurso de casación 4890/1994).

5. La sentencia de 21 de junio de 1999 (recurso de casación 4504/1994) señala en su fundamento de derecho tercero que: “en el coste real y efectivo de la obra que se pretende realizar, deben comprenderse, para definir la base imponible del ICIO y, en su caso, también (con las modulaciones correspondientes) de la Tasa por Licencia de Obras, las partidas correspondientes a los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, coloquen o efectúan –como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia- en el conjunto constructivo de lo que, según el caso de autos, va a constituir o constituye, a modo de un solo todo, la Estación Transformadora proyectada.”.

Las sentencias citadas del Tribunal Supremo excluyen de la base imponible del ICIO el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas -salvo el coste de su instalación- construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesiten licencia urbanística. Sin embargo, el Tribunal Supremo matiza lo anterior señalando que sí que se incluyen en la base imponible del ICIO las instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (como son las instalaciones de fontanería, electricidad, calefacción, saneamiento, aire acondicionado centralizado, ascensores en la construcción de un edificio de viviendas), es decir, incluye el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia.

Así, la ya citada sentencia de 14 de mayo de 2010, en relación con la inclusión o no en la base imponible del ICIO del coste de los aerogeneradores en la instalación de un parque eólico, que concluye en el fundamento de derecho séptimo “en el supuesto de una central eólica en cuanto supone la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que da lugar a una estructura determinada, y que además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación específica exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras, forman parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica.”.

Esta sentencia declara como doctrina legal que “Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tratándose de la instalación de parque

eólicos 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 instalación realizada.”.

Han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no solo del presupuesto de la obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

Por tanto, para analizar si una determinada partida de maquinaria o instalaciones debe incluirse en la base imponible del ICIO deberá tenerse en cuenta si se cumplen los dos requisitos siguientes:

- Que quedan integrados en la unidad de obra de que se trate o son necesarios para su ejecución.
- Que sirven para proveer a la construcción, instalación u obra de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.

La instalación que supone la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, que no supone un montaje sustituible, sino que se instala con vocación de permanencia, dando lugar a una estructura determinada y que, además de precisar las correspondientes autorizaciones exigidas por la legislación específica, exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras o urbanística, no puede ser ajena al coste de la instalación como base imponible del ICIO.

El presupuesto de la exigencia de licencia de obras o urbanística es el elemento fundamental para que se produzca el hecho imponible del ICIO, y el concepto de instalación, como uno de los hechos imponibles del impuesto, junto con las obras y las construcciones, ha de entenderse como instalación gravable, aquella que, necesariamente sometida a licencia de obras o urbanística, suponga una estructura con sustancia y entidad suficiente y autónoma, que con una vocación de permanencia signifique el principal de lo instalado, sin que pueda considerarse un elemento auxiliar de ese principal, que por sí constituye la propia instalación.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, resulta que en la base imponible del ICIO se incluye el coste de aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no solo del presupuesto de la obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

Trasladando lo anterior al caso planteado, en el que se cuestiona la inclusión o no en la base imponible del ICIO, derivada de la ampliación de una nave industrial, del coste de las diversas máquinas construidas por terceros fuera de la obra, y que se utilizan en el proceso de fabricación de los distintos productos objeto de su actividad, se concluye que, en tanto se cumplan los requisitos anteriores, dicho coste no forma parte de la base imponible del impuesto, aunque sí el coste de su instalación, dado que se considera que dichas máquinas no son elementos técnicos inseparables de la obra, ni están integrados en el proyecto para el que se solicita la respectiva licencia de obras o urbanística y no forman parte consustancial de la obra, ni son elementos esenciales para la habitabilidad o utilización de la nave industrial.

No obstante, corresponderá al órgano gestor del impuesto analizar si cada una de las diferentes partidas anteriores debe o no formar parte de la base imponible del ICIO, en cuanto que se cumplan o no los requisitos señalados anteriormente para su inclusión en la base imponible.

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.

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