

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087390

DGT: 14-09-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2454/2023

SUMARIO:

ICIO. Tasa por Dirección e Inspección de Obra. Base imponible. Contrato de obras afectado por el procedimiento de revisión excepcional de precios. El hecho imponible en el ICIO viene constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa. El procedimiento de revisión excepcional de precios de los contratos de obra se regula en el RD Ley 3/2022 (Medidas excepcionales en materia de revisión de precios en los contratos públicos de obras) y conforme al mismo la revisión de precios se realizará durante la vigencia del contrato, y siempre antes de la aprobación de la certificación final de obras y el importe resultante de este procedimiento se aplicará como partida adicional en la certificación final de obras. Por tanto, una vez finalizada la obra objeto del contrato, el Ayuntamiento podrá determinar cuál es su coste real y efectivo. Si la obra ha sido realizada por un importe mayor al presupuestado inicialmente, el Ayuntamiento modificará la base imponible correspondiente a la liquidación provisional y practicará la correspondiente liquidación definitiva, exigiendo al sujeto pasivo la cantidad que corresponda. Resulta indiferente que el aumento del coste real de la obra respecto al coste inicialmente presupuestado se deba al procedimiento de revisión excepcional de precios o a cualquier otra causa. La tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas es un tributo distinto del ICIO. En el ICIO el hecho imponible, de acuerdo con el art. 100 del TRLRHL, está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación y obra para la que se exija licencia de obras o urbanística, mientras que el hecho imponible de la tasa está constituido por la realización de la actividad administrativa tendente a verificar si los actos de edificación y uso del suelo se adecúan o no a la normativa urbanística, así como a la tramitación y expedición de la correspondiente licencia. En cuanto a la cuota tributaria de dichas tasas, el TRLRHL también se remite a lo que establezca la respectiva ordenanza fiscal, que puede aprobar una tarifa por la que se determine la cuota, una cantidad fija para cada presupuesto de hecho o la aplicación conjunta de ambos procedimientos. dado que el citado Decreto no distingue entre distintos tipos de revisión de precios, la revisión excepcional de precios en los contratos de obras del sector público, a través del procedimiento regulado en el RD Ley 3/2022, estará sujeta a la tasa por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de obras regulada en el Decreto 137/1960, pues se produce uno de los supuestos que dan lugar a su exigibilidad, la revisión de precios.

PRECEPTOS:

RD Ley 2/2004 (TR LHL), arts. 20, 24, 100, 102 y 103.

RD Ley 3/2022 (Medidas excepcionales en materia de revisión de precios en los contratos públicos de obras), arts. 6 a 10.

Decreto 137/1960 (Convalida Tasa de dirección e inspección de obras), arts. 1.º, 2.º y 4.º.

Ley 8/1989 (Tasas y precios públicos), art. 6.

Descripción sucinta de los hechos:

Contrato de obras afectado por el procedimiento de revisión excepcional de precios previsto en el Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo.

Cuestión planteada:

El objeto de la consulta es si el importe resultante del procedimiento de revisión excepcional de precios de los contratos de obra, procedimiento reconocido en el Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo se encuentra sujeto a Tasas e Impuestos, como pudiere ser la Tasa por Dirección e Inspección de Obra o el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, por ejemplo.

Contestación:

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Tasa por licencia urbanística

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 el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 100.1 del TRLRHL define el 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 de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

La base imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 102.1 del TRLRHL, 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 aquella.

El artículo 102.4 del TRLRHL establece que el ICIO se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

El apartado 1 del artículo 103 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.”

Como se ha indicado, el hecho imponible en el ICIO viene constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia municipal de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa.

El hecho imponible comienza a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración tributaria, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (artículo 103.1 del TRLRHL), aunque el artículo 102.4 del TRLRHL fije el devengo no en este momento final, sino en el inicial de la fecha de comienzo de la construcción, instalación u obra.

El cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra, como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra.

La base imponible del ICIO se determina provisionalmente en función del presupuesto presentado de la correspondiente construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, cuantificándose en el importe de la suma de los conceptos del presupuesto presentado que tengan la consideración de coste de ejecución material de aquella.

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

Por tanto, 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.

El procedimiento de revisión excepcional de precios de los contratos de obra se regula en el Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo, de medidas para la mejora de la sostenibilidad del transporte de mercancías por carretera y del funcionamiento de la cadena logística, y por el que se transpone la Directiva (UE) 2020/1057, de 15 de julio de 2020, por la que se fijan normas específicas con respecto a la Directiva 96/71/CE y la Directiva 2014/67/UE para el

desplazamiento de los conductores en el sector del transporte por carretera, y de medidas excepcionales en materia de revisión de precios en los contratos públicos de obras.

Según el artículo 6 del Real Decreto-ley 3/2022, el procedimiento de revisión excepcional de precios únicamente es aplicable a los siguientes contratos públicos de obras:

“1. Excepcionalmente, en los contratos públicos de obras, ya sean administrativos o privados, adjudicados por cualquiera de las entidades que formen parte del sector público estatal que se encuentren en ejecución, licitación, adjudicación o formalización a la entrada en vigor de este real decreto-ley, o cuyo anuncio de adjudicación o formalización se publique en la plataforma de contratación del sector público en el periodo de un año desde la entrada en vigor de este real decreto-ley, se reconocerá al contratista la posibilidad de una revisión excepcional de precios siempre que concurra la circunstancia establecida en este real decreto-ley.

Igual posibilidad de revisión excepcional de precios se le reconocerá al contratista en aquellos contratos públicos de obras, ya sean administrativos o privados, adjudicados por cualquiera de las entidades que forman parte del sector público estatal, cuyo anuncio de licitación se publique en la plataforma de contratos del sector público en el plazo de un año desde la entrada en vigor de este real decreto ley y cuyo pliego de cláusulas administrativas particulares establezca una fórmula de revisión de precios, siempre que concurra la circunstancia establecida en este real decreto-ley. (...)”

El artículo 9, apartado 1, del Real Decreto-ley 3/2022 establece que:

“1. La revisión excepcional de precios se aprobará, en su caso, por el órgano de contratación previa solicitud del contratista, que deberá presentarla durante la vigencia del contrato y, en todo caso, antes de la aprobación, por el órgano de contratación de la certificación final de obras.”

Finalmente, según el apartado 2 del artículo 10: “La cuantía resultante de esta revisión excepcional se aplicará en la certificación final de la obra como partida adicional con pleno respeto a la legislación presupuestaria...”.

De acuerdo con lo anterior, la revisión excepcional de precios únicamente se puede realizar en contratos públicos de obras que se encuentren en ejecución, licitación, adjudicación o formalización a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2022 (o cuyo anuncio de adjudicación o formalización se publique en la plataforma de contratación del sector público en el periodo de un año desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2022).

La revisión de precios se realizará durante la vigencia del contrato, y siempre antes de la aprobación de la certificación final de obras. Además, el importe resultante de este procedimiento se aplicará como partida adicional en la certificación final de obras.

Por tanto, una vez finalizada la obra objeto del contrato, el Ayuntamiento podrá determinar cuál es su coste real y efectivo. Si la obra ha sido realizada por un importe mayor al presupuestado inicialmente, el Ayuntamiento modificará la base imponible correspondiente a la liquidación provisional y practicará la correspondiente liquidación definitiva, exigiendo al sujeto pasivo la cantidad que corresponda. Resulta indiferente que el aumento del coste real de la obra respecto al coste inicialmente presupuestado se deba al procedimiento de revisión excepcional de precios o a cualquier otra causa.

Por otro lado, el importe resultante del procedimiento de revisión excepcional de precios de los contratos de obra podría afectar a la tasa local por otorgamiento de licencias urbanísticas.

El artículo 20 del TRLRHL dispone en su apartado 1 que:

“1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

(...)”

El apartado 4 del mismo artículo 20 del TRLRHL contiene una serie de supuestos en los que las entidades locales pueden establecer tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local. Entre otros:

“h) Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.”

Los apartados 2 y 3 del artículo 24 del TRLRHL establecen que:

“2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

(...)”

3. La cuota tributaria consistirá, según disponga la correspondiente ordenanza fiscal, en:

- a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa,
- b) Una cantidad fija señalada al efecto, o
- c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.”

La tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas es un tributo distinto del ICIO. En el ICIO el hecho imponible, de acuerdo con el artículo 100 del TRLRHL, está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación y obra para la que se exija licencia de obras o urbanística, mientras que el hecho imponible de la tasa está constituido por la realización de la actividad administrativa tendente a verificar si los actos de edificación y uso del suelo se adecúan o no a la normativa urbanística, así como a la tramitación y expedición de la correspondiente licencia.

El TRLRHL no regula los métodos de determinación de la base imponible de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades administrativas, así como la cuantía de las mismas, sino que se remite a lo dispuesto en las respectivas ordenanzas fiscales, estableciendo un único límite en el artículo 24.2, por el cual, el importe de dichas tasas no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Éste es un límite conjunto, que no opera respecto de cada una de las liquidaciones practicadas singularmente a cada sujeto pasivo, sino respecto del cómputo del coste del servicio o actividad por el que se exija la tasa.

En cuanto a la cuota tributaria de dichas tasas, el TRLRHL también se remite a lo que establezca la respectiva ordenanza fiscal, que puede aprobar una tarifa por la que se determine la cuota, una cantidad fija para cada presupuesto de hecho o la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, hay que remitirse a la ordenanza fiscal reguladora de la tasa del municipio para conocer cuál es el método de determinación de la base imponible y de la cuota tributaria.

Tasa por Dirección e Inspección de Obra

El mencionado Real Decreto-ley 3/2022 regula en el título II, artículos 6 a 10, las medidas en materia de revisión excepcional de precios en los contratos de obras del sector público, pudiendo destacar los siguientes artículos, aparte de los citados anteriormente:

“Artículo 7. Reconocimiento de la revisión excepcional de precios.

1. La revisión excepcional de precios se reconocerá cuando el incremento del coste de los materiales empleados para el contrato de obras haya tenido un impacto directo y relevante en la economía del contrato durante su vigencia y hasta su finalización, esto es, una vez formalizada el acta de recepción y emitida la correspondiente certificación final.

(...)”

“Artículo 10. Pago de la cuantía resultante de la revisión excepcional de precios.

(...).

2. La cuantía resultante de esta revisión excepcional se aplicará en la certificación final de la obra como partida adicional con pleno respeto a la legislación presupuestaria. El órgano de contratación estará facultado, siempre que cumpla con los requisitos exigidos en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para realizar pagos a cuenta por el importe de la revisión calculada a la fecha de pago de cada certificación de obra.

El importe se corregirá, en su caso, al alza o a la baja, en la liquidación del contrato, con los índices oficiales definitivos correspondientes al período en que se haya aplicado la revisión.”

Por su parte, la tasa por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de obras se encuentra regulada en el Decreto 137/1960, de 4 de febrero, por el que se convalida la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras.

Según se establece en el artículo 1 del Decreto 137/1960:

“Se convalida la tasa por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras realizadas mediante contrato, incluidas las adquisiciones o los suministros previstos en los proyectos y de las correspondientes revisiones de precios a cargo del Ministerio de Obras Públicas y de sus Entidades estatales autónomas o Empresas nacionales de él dependientes.

Esta tasa se regulará exclusivamente con sujeción a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de veintiséis de diciembre de mil novecientos cincuenta y ocho, y a lo dispuesto en el presente Decreto. El organismo encargado de la gestión será el Ministerio de Obras Públicas.”

De acuerdo con el artículo 2, regulador del objeto:

“Es objeto de la tasa la prestación de los trabajos facultativos mencionados para la gestión y ejecución de las citadas actividades del Ministerio de Obras Públicas y Entidades estatales autónomas o Empresas nacionales de él dependientes, ya sea mediante subasta, concurso, contratación directa o destajos.”

Por su parte, el artículo 4, que regula las bases y tipos de gravamen, establece:

“Artículo 4. Bases y tipos de gravamen.

a) Por el replanteo de las obras.

(...)

b) Por la dirección e inspección de las obras.

La base de la tasa es el importe líquido de las obras ejecutadas, incluidas las adquisiciones y suministros previstos en los proyectos, según certificaciones expedidas por el Servicio.

El tipo de gravamen será del cuatro por ciento en las obras contratadas mediante subasta, concurso o contratación directa y del cinco por ciento en las obras por destajo.

La presente tasa será de aplicación a la dirección e inspección por los mismos conceptos en los ferrocarriles, aunque totalmente en cuanto a las certificaciones que se cubran con aportación del Estado.

d) Por revisiones de precios.

El Servicio formulará el presupuesto de los gastos que ocasione la revisión solicitada, correspondiendo:

Uno. La cantidad de doscientas cincuenta pesetas por expediente de revisión, más veinticinco pesetas por cada uno de los precios unitarios que se hayan revisado con modificación. Si el precio unitario no experimenta variación no será tenido en cuenta.

Dos. El importe de la escala de remuneraciones que figura a continuación para las liquidaciones de obra, aplicada al montante líquido del presupuesto adicional de la propuesta de revisión.

Tres. Los gastos que se produzcan en la revisión, según presupuestos que se formulen.

d) Por liquidaciones de obra.

(...)

e) Por Decreto refrendado por la Presidencia, a propuesta conjunta de los Ministros de Obras Públicas y de Hacienda, podrán ser sustituidos, previo el correspondiente estudio técnico y económico de los citados Ministerios, las bases y tipos de gravamen fijados en los apartados a), c) y d) por un porcentaje equivalente, que incrementará los señalados en el apartado b), aplicado sobre la base que en el mismo se fija.”

Conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos:

“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”

En este caso, la tasa por dirección e inspección de obras, conforme a lo dispuesto en el Decreto 137/1960, se trata de una tasa que se exige por la prestación de servicios públicos, que son los previstos en el artículo 1 y 4 del mencionado decreto, en concreto:

- a) Por el replanteo de las obras.
- b) Por la dirección e inspección de obras.
- c) Por la revisión de precios.
- d) Por liquidación de obra.

Por lo tanto, conforme a los preceptos transcritos, dado que el citado Decreto no distingue entre distintos tipos de revisión de precios, la revisión excepcional de precios en los contratos de obras del sector público, a través del procedimiento regulado en el Real Decreto-ley 3/2022, estará sujeta a la tasa por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de obras regulada en el Decreto 137/1960, pues se produce uno de los supuestos que dan lugar a su exigibilidad, la revisión de precios.

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 Función Pública.