

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 20-06-2025**N.º CONSULTA VINCULANTE: V1022/2025****SUMARIO:**

ICIO. Base imponible. *Reformas en un centro deportivo.* 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. En este caso, en el que se va a reformar un centro deportivo y además se va a instalar nueva maquinaria y elementos necesarios para desarrollar la actividad, hay que plantearse si la instalación de tales máquinas o elementos por sí solos (con independencia de la reforma del local) están sujetos o no a licencia de obras o urbanística, y, por consiguiente, si se realiza el hecho imponible del impuesto. Respecto a esta cuestión, las Comunidades Autónomas han asumido competencias en materia urbanística para determinar los actos sujetos a licencia de obras o urbanística, por lo que habría que acudir a la respectiva norma autonómica. Por otro lado hay que determinar si dicha maquinaria o elementos tienen un carácter inherente al local, si sirve para proveer a la construcción de elementos o servicios esenciales para su habitabilidad o utilización, y ello con independencia de que las máquinas sean esenciales para el desarrollo del proceso productivo que se llevará a cabo en la nave una vez finalizada la construcción. El ICIO no grava la realización de una actividad económica, sino la realización de una construcción, instalación u obra. En consecuencia, si no se cumplen los dos requisitos anteriores, el coste o valor de la maquinaria o elementos no formarán parte de la base imponible del ICIO, y tan solo formarían parte de la base imponible el coste de la instalación de la maquinaria y elementos, siempre que dicha instalación requiriera algún tipo de obra de albañilería u “obra civil”.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante va a realizar reformas en un centro deportivo para su modernización y renovación, obteniendo la pertinente licencia de obra o urbanística.

La reforma implicará el cambio en el gimnasio de ciertas instalaciones técnicas, mobiliario y maquinaria.

Cuestión planteada:

Se plantea si determinados elementos o aparatos, que se van a incorporar en el centro deportivo, se deben integrar en la base imponible del impuesto.

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 el 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 de declaración responsable o comunicación previa, siempre que 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.

Síguenos en...

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.

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, entendiendo 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 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 mayo 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.

En cuanto a 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, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas sentencias, entre las que podemos destacar las siguientes:

1.- La sentencia de 14 de mayo de 2010 (recurso de casación en interés de ley 22/2009) 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 necesitan 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 sentencia de dicho Tribunal de 16 de diciembre de 2003 (recurso de casación 4558/1998).

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.

En definitiva, 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 supuesto planteado, en el que se va a reformar un centro deportivo y además se va a instalar nueva maquinaria y elementos necesarios para desarrollar la actividad, hay que plantearse lo siguiente:

En primer lugar, si la instalación de tales máquinas o elementos por sí solos (con independencia de la reforma del local) están sujetos o no a licencia de obras o urbanística, y, por consiguiente, si se realiza el hecho imponible del impuesto.

Respecto a esta cuestión, como se ha mencionado con anterioridad, las Comunidades Autónomas han asumido competencias en materia urbanística para determinar los actos sujetos a licencia de obras o urbanística, por lo que habría que acudir a la respectiva norma autonómica. Y, en segundo lugar, hay que plantearse si dicha maquinaria o elementos tienen un carácter inherente al local, si sirve para proveer a la construcción de elementos o servicios esenciales para su habitabilidad o utilización, y ello con independencia de que las máquinas sean esenciales para el desarrollo del proceso productivo que se llevará a cabo en la nave una vez finalizada la construcción. El ICIO no grava la realización de una actividad económica, sino la realización de una construcción, instalación u obra.

En consecuencia, si no se cumplen los dos requisitos anteriores, el coste o valor de la maquinaria o elementos no formarán parte de la base imponible del ICIO, y tan solo formarían parte de la base imponible el coste de la instalación de la maquinaria y elementos, siempre que dicha instalación requiriera algún tipo de obra de albañilería u “obra civil”.

No obstante, corresponderá al órgano gestor del impuesto analizar si cada una de las diferentes partidas citadas en el escrito de consulta deben 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 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 Públicas.