

NÚM. DE CONSULTA: V1840-07
ÓRGANO: SG de Tributos Locales
FECHA DE SALIDA: 07/09/2007
NORMATIVA: TRLRHL RD Leg. 2/2004. Artículo 102

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

Sociedad dedicada a la promoción y mantenimiento de parques solares en todo el territorio nacional. La entidad realiza importantes inversiones tanto en adaptación del terreno como de instalación de los equipos necesarios para la captación de la energía solar. Los equipos (módulos fotovoltaicos, seguidores e inversores) son fabricados por empresas especializadas y posteriormente montados en los terrenos, una vez que éstos han sido adaptados y acondicionados.

La adaptación y acondicionamiento del terreno consiste fundamentalmente en su nivelación, excavación y relleno de zanjas y la cimentación. Sobre la cimentación se fijan los equipos. Este proceso de colocación o, en su caso, remoción de los equipos, no precisa de la obtención de licencia urbanística o de obras.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Desea saber si el coste de los equipos debe incluirse o no en la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

CONTESTACIÓN-COMPLETA:

- 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 (BOE de 9 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, siempre que su expedición 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.”

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la determinación de la base imponible del ICIO, el concepto de coste real y efectivo de la obra y los costes que deben incluirse o excluirse de la base imponible. Así, podemos destacar:

1.- La sentencia de 17 de noviembre de 2005 que, en su fundamento 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...”

2.- La sentencia de 5 de octubre de 2004 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 acontee), 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.

3.- La sentencia de 31 de mayo de 2003 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, de 30 de abril de 2001, 15 de abril de 2000 y de 24 de julio de 1999.

4.- La sentencia de 21 de junio de 1999 señala 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”.

5.- La sentencia de 28 de junio de 1996 considera que “tratándose de instalaciones, aun cuando el artículo 103.1 de la Ley de Haciendas Locales (LHL) parezca considerar como base imponible del ICIO, el coste de las mismas, el concepto ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél, y lo que el artículo 101 LHL sujeta al ICIO es la realización de instalaciones siempre que para ello se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística... el objeto del ICIO no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación”.

6.- La sentencia de 3 de abril de 1996 indica que: “...por lo que se refiere a la maquinaria instalada en un establecimiento industrial, insistiendo en la línea ya marcada por nuestra S. 15 de marzo de 1995, ha de señalarse que el objeto del tributo no está constituido por el valor de lo instalado sino por el coste de su instalación, puesto que son las transformaciones del terreno necesarias para la implantación de la industria las que precisan de una licencia previa de obras o urbanística, aunque luego el ejercicio de la actividad requiera de otras autorizaciones posteriores, por lo que es acertada la decisión de la sentencia de instancia, de incluir en la base imponible el coste del montaje del equipo industrial que había de colocarse en la planta proyectada y excluir, en cambio, las partidas correspondientes al precio de adquisición de ese equipo...”.

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.

El primer término del hecho imponible es la realización de “construcciones”, es decir, fabricar, edificar, levantar o erigir algo propio de la arquitectura o la ingeniería.

Definir el término instalación es una labor más complicada porque se trata de una palabra cuyo uso se ha extendido hasta tal punto que se emplea para designar lo que en propiedad es un edificio o una construcción, así se habla de instalaciones industriales cuando lo que se quiere decir es fábrica, se utiliza el término de instalaciones portuarias como sinónimo de puertos o dársenas. El Diccionario de la Real Academia Española indica que “instalación” es “la acción o efecto de instalar” y, a su vez, que “instalar” es “poner o colocar en el lugar debido a alguien o algo” y también, más específicamente, “colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar, como en una fábrica, los conductos de agua, aparatos para la luz, etc.”

Cuando el TRLRHL menciona el término “obra”, se entiende que se refiere a cualquier acto, operación o trabajo, en un sentido distinto y más amplio o genérico que el de “construcción”. Con ello se pretende incluir en el hecho imponible del ICIO no solamente el proceso constructivo (lo que se entiende usualmente como nueva planta), sino cualesquiera otras actuaciones de uso del suelo o la edificación (rehabilitación, reforma, acondicionamiento, etc.), para abarcar y comprender los distintos términos que se utilizan por las legislaciones urbanísticas.

En cuanto a los actos sujetos a licencia de obras o urbanística, las Comunidades Autónomas han asumido competencias en materia urbanística y han dictado sus propias normas. En concreto, la Comunidad Autónoma de Extremadura regula esta materia mediante la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial, indicando en el artículo 180 los actos sujetos a licencia de obras, edificación e instalación, entre ellos se destacan los siguientes:

- b) Las obras de construcción, edificación e implantación de instalaciones de toda clase de nueva planta.
- h) Los movimientos de tierra y las obras de desmonte y explanación en cualquier clase de suelo y los de abancalamiento y sorriego para la preparación de terrenos de cultivos.
- k) El cerramiento de fincas, muros y vallados.
- l) La apertura de caminos, así como su modificación o pavimentación.
- o) Las instalaciones que se ubiquen en o afecten al subsuelo.
- p) La instalación de tendidos eléctricos, telefónicos u otros similares y de redes de telecomunicaciones o transporte de energía y la colocación de antenas de cualquier clase.

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 aquélla. 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 qué se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquélla. 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 alguna de las Sentencias del Tribunal Supremo relacionadas anteriormente, se recogen expresamente en el concepto de base imponible del TRLRHL.

El problema se centra en la inclusión o exclusión en la base imponible del ICIO del coste de elementos, como la maquinaria, construidos por terceros fuera de la obra.

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.

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 sólo 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:

- quedan integrados en la unidad de obra de que se trate o son necesarios para su ejecución.
- 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.

A esta misma conclusión debe llegarse en el caso de instalaciones de parques de energía eólica o solar, en los que los aerogeneradores o las placas solares, respectivamente, son materiales que quedan integrados en la respectiva central energética y son esenciales para la existencia y funcionamiento de la misma, pues sin ellos no se podría alcanzar el objetivo a cuyo fin se construyen, es decir, la obtención de energía. Estos equipos, maquinaria o instalaciones se colocan o instalan como elementos inseparables de la obra y son integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia y se integran en el conjunto constructivo como “un todo”.

Hay que tener en cuenta la definición de los parques eólicos o solares en la normativa tanto estatal como autonómica que regula la producción de energía. Así, en el Real Decreto 1663/2000, de 29 de septiembre, sobre conexión de instalaciones fotovoltaicas a la red de baja tensión, se define en el apartado 1 del artículo 2:

“Instalaciones fotovoltaicas: aquellas que disponen de módulos fotovoltaicos (FV) para la conversión directa de la radiación solar en energía eléctrica, sin ningún tipo de paso intermedio.”

El Decreto 192/2005, de 30 de agosto, por el que se regula el procedimiento para la autorización de las instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de la energía eólica, a través de parques eólicos, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de la Consejería de Economía y Trabajo de la Junta de Extremadura, define en su artículo 2 el parque eólico como “los proyectos de inversión que se materialicen en la instalación integrada de un conjunto de varios aerogeneradores, interconectados eléctricamente mediante redes propias, compartiendo una misma estructura de acceso y control, con medición de energía propia y con conexión a la red general”.

El artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, regula los bienes inmuebles de características especiales, estableciendo que:

“1. Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

2. Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos:

- Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- Los aeropuertos y puertos comerciales.”

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en su disposición adicional séptima modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2008, el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario incorporando un nuevo apartado 3 con la siguiente redacción:

“3. A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas”.

Por lo tanto, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la base imponible, que está constituida por el valor catastral del inmueble, en el caso de los bienes inmuebles de características especiales (como es una central de energía eléctrica) incluye la maquinaria integrada en las instalaciones y que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se concluye 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 sólo 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.

Los equipos necesarios para la captación de la energía solar y su transformación en energía eléctrica (módulos fotovoltaicos, seguidores e inversores) son indispensables para el funcionamiento del parque solar, ya que sin ellos el parque no podría alcanzar su objetivo que es la producción de energía. Estos equipos forman parte del proyecto para el que se solicitó y obtuvo, en su caso, la licencia de obras o urbanística. La entidad consultante debió solicitar al ayuntamiento competente la licencia para la construcción e instalación concreta de un parque de energía solar y no cualquier otra construcción, instalación u obra. Los equipos se incorporan a la instalación del parque con vocación de permanencia, se enclavan en el suelo previamente cimentado.

En consecuencia, forma parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía solar que cumplan los requisitos indicados anteriormente, como parte integrante del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

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.