

|                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Nº de consulta</b>        | V1841-19                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Órgano</b>                | SG de Tributos Locales                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Fecha salida</b>          | 15/07/2019                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Normativa</b>             | TRLRHL RD Leg. 2/2004 Artículo 100, 101, 102 y 103.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Descripción de hechos</b> | <p>La sociedad consultante adquirió por escritura pública la totalidad de los activos de una mercantil en liquidación dedicada a la promoción inmobiliaria, con venta autorizada por el Juzgado de lo Mercantil, subrogándose la consultante en la posición jurídico tributaria activa que ostente la sociedad transmitente frente a entidades de derecho público, como beneficiaria o titular de derechos de licencias, permisos o autorizaciones. En la escritura se refleja también que se han transmitido la totalidad de los créditos fiscales que pudieran resultar a favor de la sociedad en liquidación. La adquisición incluía la titularidad de una licencia de obra mayor derivada de una promoción de viviendas inacabada. El Ayuntamiento otorgante de esa licencia ha declarado su resolución, eliminando la posibilidad de continuar la construcción pendiente. Está pendiente de realizar la liquidación final del ICIO conforme al artículo 103.1) del TRLRHL, por lo que se desconoce si el saldo de la liquidación final será a reintegrar o a ingresar.</p> <p>- En el caso que la liquidación final por el ICIO realizada por el Ayuntamiento resultara un saldo a reintegrar, ¿La consultante sería beneficiaria por su condición de dueño de la obra?</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Cuestión planteada</b>    | <p>- Si resultara un saldo a reintegrar, con la simple comunicación de la adquisición por parte de la consultante de la totalidad de los créditos fiscales por el ICIO, ¿sería suficiente para que el Ayuntamiento realizase el abono a la consultante?</p> <p>El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es un impuesto municipal, que 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.</p> <p>El artículo 100.1 del TRLRHL lo define como:</p> <p>“1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es 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.”.</p> <p>El artículo 101 del TRLRHL regula el sujeto pasivo del ICIO en los siguientes términos:</p> <p>“1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.</p> <p>A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.</p> |
| <b>Contestación completa</b> | <p>2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.</p> <p>El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.”.</p> <p>De acuerdo con el artículo 102 del TRLRHL, la base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.</p> <p>El apartado 4 del mismo artículo 102 del TRLRHL establece:</p> <p>“4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.”</p> <p>El artículo 103.1 del TRLRHL establece:</p> <p>“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:</p> <p>a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

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

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

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

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

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

No debe olvidarse que el concepto de coste real y efectivo de la obra, es delimitador de la base imponible del ICIO, luego si realizada una parte de la construcción inicialmente proyectada, se renuncia a la realización de la parte restante, probablemente el coste real y efectivo de la construcción efectuada será menor que el presupuestado inicialmente (y que se tuvo en cuenta para la práctica de la liquidación provisional), por lo que en la liquidación definitiva que practique la Administración, una vez presentada la renuncia a la licencia de obras y extinguida con ello la misma, podrá resultar una cantidad a devolver al sujeto pasivo.

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

En los casos de transmisión de una obra en curso, ocurre que la licencia para la construcción se otorgó a la sociedad transmitente, que inició las obras e ingresó la correspondiente liquidación provisional del ICIO en el momento del devengo (la fecha de la concesión de la licencia o inicio de las obras), y aunque posteriormente se transmita la licencia a un tercero y se produzca la caducidad de dicha licencia, el adquirente no será nunca parte de la relación jurídico-tributaria derivada del ICIO, dado que no adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto (no es el dueño de la construcción). Por tanto, la cantidad a reintegrar, en su caso, resultante de la liquidación definitiva del ICIO, se satisfará a la sociedad transmitente de la licencia, que es quien tiene la condición de contribuyente del impuesto y quien pagó, en su día, la liquidación provisional del ICIO.

En el caso objeto de consulta, de acuerdo con la información facilitada, lo que se produce es una adquisición de los activos de una sociedad en liquidación por parte de otra sociedad (la consultante).

No hay una subrogación de la entidad adquirente (la consultante) en la posición jurídica de la entidad transmitente, ya que no hay una sucesión universal de bienes, derechos y obligaciones, ni la sociedad adquirente se subroga en todos los derechos y obligaciones de la entidad transmitente, como sí ocurre en los casos de fusión entre dos sociedades. Lo que se da en el caso de consulta es solo una transmisión de los activos, pero no de los pasivos de la sociedad en liquidación.

Así, en la escritura pública de venta de los activos consta que:

“la sociedad adquirente queda subrogada desde este momento en la posición jurídico tributaria activa que ostenta la sociedad transmitente frente a entidades de derecho público como beneficiaria o titular de los derechos, licencias, permisos o autorizaciones existentes o que pudieran aparecer con posterioridad. Por acuerdo entre las partes, dicha subrogación se extenderá únicamente a los derechos y acciones favorables a la parte vendedora, quedando excluidas las deudas, cargas y obligaciones derivadas de dicha posición jurídica, las cuales seguirán siendo de cuenta y cargo de la vendedora, con entera indemnidad para la parte adquirente.”.

El artículo 17 de la LGT en su apartado 1 define la relación jurídico-tributaria en los siguientes términos:

“1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.”.

Y en el apartado 5 del mismo artículo 17 se dispone:

“5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirá efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”.

De acuerdo con el artículo 17.1 de la LGT, la relación jurídico tributaria comprende el conjunto tanto de obligaciones y deberes, como de derechos y potestades, originados por la aplicación de los tributos, es decir, la posición tanto activa como pasiva, mientras que en el caso objeto de consulta el pacto entre ambas sociedades pretende limitarse solo a la posición activa: los derechos y potestades, pero no a la posición pasiva: las obligaciones y deberes.

La pretendida transmisión de la posición jurídico tributaria activa es un pacto entre particulares, aunque esté documentada en escritura pública, por lo que no tiene efectos frente a la Administración tributaria.

No existiendo una sucesión en la universalidad total o parcial de bienes, derechos y obligaciones, no procede que la liquidación definitiva del ICIO que, en su caso, practique el Ayuntamiento se realice a nombre de la entidad consultante, sino que debe realizarse a nombre de la sociedad transmitente, que es quien tiene la condición de contribuyente del impuesto y quien satisfizo, en su día, el importe de la liquidación provisional.

Otra cosa es que la sociedad consultante pueda exigir a la sociedad transmitente el importe de la devolución del ICIO que en su caso se le practique, de acuerdo con las normas de derecho privado, haciendo valer el derecho adquirido en la escritura pública de adquisición de los activos.

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.