Nº de consulta	V3251-20
Órgano	SG de Tributos Locales
Fecha salida	30/10/2020
Normativa	TRLRHL RD Leg. 2/2004 Artículo 102.1.
Descripción de hechos	Las entidades financieras van a proceder a la reforma de gran parte de sus oficinas con motivo de la modernización y adecuación del sector bancario a las nuevas tecnologías y exigencias del mercado.
Cuestión planteada	En primer lugar, pregunta si las pantallas de televisión, los terminales de trabajo, los recicladores, la instalación de intrusismo y seguridad, las cajas de seguridad y los cajeros automáticos deberían excluirse de la base imponible del ICIO. Y, en segundo lugar, pregunta por la prueba para acreditar la no inclusión de dichos conceptos en la base imponible del impuesto.
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 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. 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 14 de mayo de 2010 que, 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).

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 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…".

3.- 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 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.

4.- 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.

5.- 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.".

6-. 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.".

7.- 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 sus 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.

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 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 con 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 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 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, 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 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:

- 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.

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 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, trasladando todo lo anteriormente expuesto al caso objeto de consulta:

- Las pantallas de televisión y los terminales de trabajo no se incluirían en la base imponible del impuesto.

- Los recicladores, entendiendo a estos como máquinas dispensadoras de efectivo, que evitan que lo billetes sean contados de forma manual, el coste o precio de dichas máquinas no formarían parte de la base imponible. No obstante, si para su funcionamiento fuese necesario la realización de alguna instalación, el coste de dicha instalación sí que formaría parte de la base imponible del ICIO.

- La instalación de intrusismo y seguridad, si esta se refiere a toda una instalación (conductos, cableado, paredes acorazadas…) sí que se incluiría en la base imponible del impuesto. En este sentido, como se ha mencionado con anterioridad, ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo en relación con instalaciones eléctricas, de fontanería e aire acondicionado, entre otras.

En cambio, si se refiere solo a cámaras de grabación, en ese caso, no formaría parte de la base imponible, aunque sí que se incluiría el coste de instalar y conectar la cámara.

- En cuanto a las cajas de seguridad, dependerá de si se tratan de cámaras acorazadas de gran tamaño o de un tamaño menor, como podrían ser las cajas fuertes.

En el caso de las cámaras acorazadas de gran tamaño, toda la instalación de las paredes acorazadas, rejas, etc. formaría parte de la base imponible del impuesto. En cambio, en relación con las de menor tamaño, el coste o precio de las cajas fuertes no se incluiría en la base del ICIO, pero sí el coste de instalarla y anclarla.

- Por último, los cajeros automáticos, si estos se encuentran ubicados dentro de la entidad financiera, es decir, en el interior de la sucursal bancaria u oficina, no formarán parte de la base imponible del impuesto, ya que no tendrían la consideración de elementos fundamentales.

Sin embargo, los cajeros independientes ubicados en la calle, al otorgarse expresamente la licencia de la obra para instalar un cajero, dichos elementos, a pesar de que físicamente se puedan extraer o cambiar por otro, sí que se incluirían en la base imponible del ICIO, al ser un elemento esencial.

Por otra parte, en relación a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que establece en su apartado 1:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”.

Asimismo, el apartado 1 del artículo 105 de la LGT dispone que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

Por tanto, si los contribuyentes consideran que los elementos objeto de estudio en el escrito de consulta, no han de incluirse en la base imponible del ICIO, deberán probar y acreditar estos hechos mediante alguno de los medios establecidos en el artículo 106 de la LGT, a los efectos de proceder, en su caso, a la exclusión de dichos conceptos en dicha base imponible.

La valoración de la prueba en cada caso concreto corresponde a los órganos administrativos encargados de la gestión del impuesto y, posteriormente, a los órganos administrativos o judiciales competentes para la revisión en vía administrativa o judicial, respectivamente.

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, y en el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

A este respecto, debe señalarse que la aplicación de los criterios generales contenidos en esta contestación a cada una de las entidades del sector dependerá de las circunstancias concretas que se den en cada caso.