

EDJ 1998/5039

Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-5-1998, rec. 7173/1992
Pte: Sala Sánchez, Pascual

Resumen

El TS, sección segunda, desestima el rec. de apelación interpuesto por la mercantil recurrente contra sentencia de la Sala de lo cont.adm. del TSJ de la Comunidad Valenciana, que había también desestimado su rec. contra liquidación por el Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras (ICIO), correspondiente a una obra cuya licencia se había solicitado en 1989, esto es, antes del comienzo de la aplicación de la Ley de Haciendas Locales por el Ayuntamiento de Valencia, que se previó mediante Ordenanza para el 1 de enero de 1990. El TS recuerda que el hecho imponible del ICIO está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia, se haya ésta obtenido o no, y que por tanto el ICIO puede devengarse aunque no se haya obtenido licencia. En el caso presente está admitido que aun cuando la licencia de obras fue solicitada en 1989, la realización de la obra fue en 1990, cuando ya era exigible en Valencia el ICIO, por lo que no cabe hablar de aplicación retroactiva de la norma. Ello no puede quedar desvirtuado por el hecho de que el art. 104.1 de la Ley de Haciendas Locales prevea la práctica de una liquidación provisional cuando se conceda la licencia preceptiva, pues esta liquidación es una mera anticipación del ingreso tributario, no se trata de una verdadera liquidación. Tampoco cabe alegar el art. 103.4 de la ley que dice que el ICIO se devenga en el momento de iniciarse la obra, pues el ICIO no es un impuesto instantáneo, sino que su hecho imponible tiene lugar en el lapso de tiempo que media entre su iniciación y su terminación.

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 39/1988 de 28 diciembre 1988. Haciendas Locales
art.101 , art.103.4 , art.104.1

ÍNDICE

| | |
|------------------------------|---|
| ANTECEDENTES DE HECHO | 2 |
| FUNDAMENTOS DE DERECHO | 2 |
| FALLO | 3 |

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

ADMINISTRACIÓN LOCAL

HACIENDAS LOCALES

Recursos

Tributos propios

Sobre construcciones instalaciones y obras

Hecho imponible

Concepto de construcción, instalación u obra

Devengo

Momento en que se inicia la obra, construcción o instalación

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Recurso de apelación

Legislación

Aplica art.101, art.103.4, art.104.1 de Ley 39/1988 de 28 diciembre 1988. Haciendas Locales

Cita art.104.2 de Ley 39/1988 de 28 diciembre 1988. Haciendas Locales

Cita RD 2512/1977 de 17 junio 1977. Tarifas de Honorarios de Arquitectos en Trabajos de su Profesión

Jurisprudencia

Citada por STS Sala 3ª de 1 abril 2000 (J2000/8926)

Citada por STSJ Aragón Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 noviembre 2001 (J2001/74546)

Citada por STSJ Cast-León (Bur) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 4 octubre 2002 (J2002/56612)

Citada por STSJ Canarias (LPal) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 4 febrero 2002 (J2002/58489)

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Mayo de mil novecientos noventa y ocho. Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de apelación formulado por la entidad mercantil "Promociones A., S.L.", representada por el Procurador Sr. De Gandarillas Carmona y bajo dirección letrada, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción en el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Primera, de fecha 18 de Marzo de 1992, dictada en el recurso ante la misma seguido bajo el núm. 239/91, en materia de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en el que figura, como parte apelada, el Ayuntamiento de Valencia, representado por el Procurador Sr. Pulgar Arroyo y también bajo dirección letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Primera, con fecha 18 de Marzo de 1992 y en el recurso anteriormente referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 239/91, interpuesto por el Procurador D. Eladio Sin Cebria, en nombre y representación de "Promociones A., S.L.", contra la resolución del Ayuntamiento de Valencia núm.... de 28 de noviembre de 1990 desestimatorio del recurso de reposición contra liquidación efectuada en el expediente... sobre Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, sin hacer expresa imposición de las costas procesales".

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia la representación procesal de la entidad mercantil antes indicada formuló recurso de apelación. Admitido a trámite, emplazadas las partes y remitidos los autos, la apelante evacuó el traslado de alegaciones aduciendo, sustancialmente, que el hecho imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (I.C.I.O.) es la realización, dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra, pero la realización de una construcción lleva consigo no solo la ejecución material de aquella, sino los estudios previos, anteproyectos y proyectos y, además, la ley permite la práctica de una liquidación provisional al concederse la licencia de obras preceptiva, lo que supone que se haya realizado el hecho imponible. Por eso, en el caso de autos y en su sentir, cuando se realizan los estudios previos y el proyecto y cuando se practica la liquidación provisional se ha realizado el hecho imponible y, sin embargo, no estaba en vigor la Ley de Haciendas Locales que crea el Impuesto. Se ha dado, pues, en su criterio, una aplicación retroactiva de la norma tributaria aunque la construcción material de la obra se iniciase después, ya que el devengo, vinculado a la iniciación, solo determina la exigencia de la obligación tributaria nacida. Terminó suplicando la revocación de la sentencia. Conferido el mismo traslado a la representación del Ayuntamiento, lo evacuó aduciendo, también en sustancia, que las alegaciones del recurrente, como su posición en la instancia, desconoce la compatibilidad entre la tasa por licencia de obras y el I.C.I.O., derivada de su diverso hecho imponible, por lo que, produciéndose el del I.C.I.O. por la realización de las obras aunque no se hubiere obtenido la licencia, y estando en vigor la Ley de Haciendas Locales cuando se iniciaron las obras, procedía la confirmación de la sentencia.

TERCERO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 12 de Mayo de 1998, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. PASCUAL SALA SANCHEZ.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en esta apelación, conforme se hace constar en los antecedentes, la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de esta Jurisdicción en el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 18 de Marzo de 1992, que desestimó un recurso dirigido a obtener la anulación de una liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (I.C.I.O.), cuya licencia se había solicitado en 1989, antes, por tanto, no de la entrada en vigor de dicha Ley como dice la Sentencia impugnada - la Ley de Haciendas Locales entró en vigor el 31 de Diciembre de 1988 y, a diferencia de otros impuestos municipales, no contenía ninguna previsión especial respecto del aquí considerado en sus disposiciones transitorias-, sino del comienzo de su aplicación por el Ayuntamiento de Valencia, según la disposición final de la Ordenanza por él aprobada el 30 de Noviembre de 1989 (B.O.P. de 22 de Diciembre siguiente), que la previó para el 1º de Enero de 1990, aunque las obras habían comenzado entrado ya el año últimamente citado.

La tesis del recurrente se funda en que el hecho imponible de este impuesto local -el I.C.I.O.- había tenido lugar cuando aun no era aplicable la mencionada exacción, dado que, en su criterio, por realización de cualquier construcción, instalación u obra ha de comprenderse no solo su ejecución material, sino también la fase de estudio previo, de anteproyecto, proyecto básico, proyecto de ejecución y la propia ejecución de la obra, y esos momentos previos se produjeron antes de que fuera exigible el nuevo impuesto, sin que, también a su juicio, esta conclusión pueda quedar desvirtuada por la regulación establecida, en este punto, en la precitada Ley de Haciendas Locales, ya que su art. 104.1 ordena la práctica de una liquidación provisional "cuando se conceda la licencia preceptiva" y dicha licencia provisional exige, como presupuesto ineludible, la producción del hecho impositivo y el art. 103.4 se refiere al devengo solamente, es decir, al derecho a exigir o a reclamar una obligación, no al hecho impositivo mismo. Por otro lado, impugna igualmente la fijación en la Ordenanza del tipo máximo -el 4%- que se sale de la norma seguida por otros municipios.

SEGUNDO.- Concretado así el problema, y pese a que su planteamiento ha sido hecho con matices y argumentos que no es fácil advertir en otros recursos similares, la Sala no puede compartir las conclusiones del recurrente por las razones siguientes: En primer lugar, porque el hecho imponible en el I.C.I.O., a diferencia del de la tasa por licencia de obras o urbanística, está constituido, como claramente

determina el art. 101 de la Ley de Haciendas Locales, "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". Dentro del concepto de realización no cabe, por tanto, incluir las operaciones que pueden, y aun deben, llevarse a cabo en una fase previa, como serían las de estudios, anteproyectos, proyectos básico y de ejecución, etc., que pueden tener trascendencia a la hora de fijar la retribución de los técnicos que intervienen en su redacción, como ocurre con el Real Decreto 2512/1977 EDL 1977/1470, regulador de las Tarifas de Honorarios de los Arquitectos, que distingue las fases antes mencionadas, y aun a la hora de servir de presupuesto al hecho imponible de la tasa antes aludida, por cuanto este consiste en la actividad municipal, fundamentalmente técnica, de contraste de los proyectos de obra pretendidos con la legalidad urbanística aplicable a los fines de determinar la viabilidad de la obra pretendida y hacer factible la expedición de la licencia, aunque su devengo -el de la tasa, se entiende- se produzca cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad y aunque pueda exigirse el depósito previo de su importe total o parcial -art. 26 de la precitada Ley de Haciendas Locales-. Téngase presente, además, que el I.C.I.O. puede devengarse, como se ha visto antes al definir su hecho imponible, aunque no llegue a obtenerse la licencia, y, por tanto, no exista otra cosa que la obra, instalación o construcción. Con otras palabras: la licencia faculta para realizar una obra, pero no obliga a hacerla, sin que por ello -por no hacerla- deje de ser procedente la tasa o esté legitimado quien la solicitó para exigir la devolución de su importe. La obligación tributaria en el I.C.I.O. nace con la realización de la construcción, instalación u obra, esto es, como en todo tributo, con la realización del hecho imponible, del que nace -art. 28 de la Ley General de 28-12-1963- la obligación tributaria. Pero esta obligación surge aunque no se haya obtenido la licencia o aunque, hipotéticamente, nunca llegara a solicitarse, en cuyo caso no tendrían por qué existir estudios, proyectos u operaciones "previas" a la construcción propiamente dicha. Por eso, si está admitido que, aun cuando la licencia de obras fue solicitada en 1989, la realización de esta -de la obra, se entiende- comenzó en 1990, cuando ya era exigible en el Ayuntamiento de la imposición el Impuesto aquí controvertido, no puede hablarse de aplicación de un tributo a hechos imponibles producidos con anterioridad a su vigencia ni, por ende, de aplicación retroactiva de normas tributaria alguna.

En segundo término, porque no puede quedar desvirtuada la conclusión precedente por el hecho de que el art. 104.1 de la Ley de Haciendas Locales prevea la práctica de una liquidación provisional "cuando se conceda la licencia preceptiva" y dicha liquidación deba presuponer la realización del hecho imponible. Es decir, esta permisión no es una liquidación propiamente dicha, sino medio de anticipar un ingreso tributario a la vista de un hecho imponible que puede no haberse producido todavía, como declaró esta Sala en su Sentencia de 21 de Marzo de este mismo año 1998, esto es, manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten que los ingresos tributarios se anticipen a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria, y desde luego no podría nunca constituir argumento para defender que la concesión de la licencia era ya constatación de que se había producido el hecho impositivo del I.C.I.O..

Y, por último y en tercer lugar, porque, si bien el devengo de un impuesto hace referencia a la determinación del momento en que la obligación tributaria es exigible y en tal sentido no tiene por qué coincidir con el momento en que se entiende realizado totalmente el hecho impositivo, y en este sentido no sería decisivo que el art. 103.4 de la tan repetida Ley de Haciendas Locales establezca que el I.C.I.O. se devenga "en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra", es lo cierto, sin embargo, que la realización material de estas actividades es lo que significa la producción o realización, a su vez, del mencionado hecho imponible, como antes se ha visto, porque el I.C.I.O. no es un impuesto instantáneo. Su hecho imponible tiene lugar en el lapso de tiempo que media entre el comienzo de una obra y el momento de su terminación. Buena prueba de que es así la constituye la previsión legal -art.104. 2 de la L.H.L. EDL 1988/14026 - de que "a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible... practicando la correspondiente liquidación definitiva... exigiendo al sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda".

TERCERO.- Por las razones expuestas y porque lo decisivo en el I.C.I.O. es, pues, no la solicitud de la licencia, ni siquiera su otorgamiento, sino la realización de la obra y, para determinar su devengo, su iniciación, realización producida durante su plena vigencia y aplicabilidad, se está en el caso de desestimar el recurso, sin que, sin embargo y a la vista de cuanto preceptúa el art. 131.1 de la Ley de esta Jurisdicción, sea procedente efectuar una particular imposición de costas.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLO

Que, desestimando, como desestimamos, el recurso de apelación formulado por la entidad mercantil "Promociones A., S.L." contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de esta Jurisdicción en el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 18 de Marzo de 1992, recaída en el recurso al principio señalado, debemos declarar, y declaramos, dicha Sentencia ajustada a Derecho y, consecuentemente, la confirmamos. Todo ello sin hacer especial imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Emilio Pujalte Clariana.- Pascual Sala Sánchez.- Jaime Rouanet Moscardó.

PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. PASCUAL SALA SANCHEZ, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que como secretario de la misma CERTIFICO.