

LUIS CEDILLO LÓPEZ

*Interventor-Tesorero de Administración Local
Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios
Financieros*

Extracto:

LAS obligaciones formales, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, vienen escasamente determinadas en la regulación legal.

En este trabajo se analiza la problemática de la liquidación provisional en este impuesto, y la inseguridad jurídica causada al contribuyente.

Sumario:

Introducción.

- I. Regulación.
- II. Naturaleza jurídica tributaria o no tributaria.
 1. No tiene naturaleza tributaria.
 2. Sí tiene naturaleza tributaria.
- III. Incardinación de la liquidación provisional dentro de las obligaciones formales de declarar o autoliquidar en el Impuesto sobre Construcciones.
 1. Un primer tema sería el considerar o no como declaración tributaria la petición de licencia que se realiza al Ayuntamiento, con fines urbanísticos.
 2. Un segundo tema sería el régimen de autoliquidación y cómo se articularía con la liquidación provisional del impuesto.
 3. Hay un tema que debe ser tratado en relación a la regulación del régimen de declaración o autoliquidación: el de la «prescripción».
 4. Jurisprudencia relacionada con el tema.
 5. Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid.
- IV. La base imponible en la liquidación provisional del ICIO. Comprobación de valores.
 1. Posibilidad de comprobación del presupuesto presentado por los particulares.
 2. Proyecto visado por el Colegio Oficial.
 3. Proyectos no visados.
- V. Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO, en adelante) tiene una regulación sumamente escasa para la complicación real que subyace en esta figura impositiva, al ir unida a la dinámica urbanística, que es muy compleja.

La liquidación provisional tiene planteados en este impuesto muchos problemas de gestión difíciles de resolver en la práctica.

Como la casuística del Impuesto sobre Construcciones es tan variada, se ha acotado para su estudio el supuesto en que los particulares hayan presentado ante la Administración urbanística una solicitud de licencia de obras.

No se ha entrado a estudiar las incidencias que se derivarían de los supuestos de infracciones urbanísticas y obras ilegales, por no haberse presentado solicitud de licencia o construir extralimitando la licencia solicitada.

I. REGULACIÓN

La gestión del Impuesto sobre Construcciones, dentro de la que se engloba la liquidación provisional que vamos a estudiar, viene recogida en el artículo 104 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL, en adelante) que en su apartado 1 establece:

«Cuando se conceda la licencia preceptiva se practicará una **liquidación provisional**, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto.»

El artículo 104.2 establece la posibilidad de que, mediante comprobación administrativa, el Ayuntamiento practique la correspondiente **liquidación definitiva**.

II. NATURALEZA JURÍDICA TRIBUTARIA O NO TRIBUTARIA

La Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales habla de «liquidación provisional», por lo que en principio la Ley 39/1988 parece haberle querido dar esa naturaleza.

En base al artículo 12 de la LRHL, la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Por tanto se aplicaría a esta figura local de liquidación provisional toda la teoría general al respecto y la regulación de la Ley General Tributaria.

Las liquidaciones provisionales tributarias vienen reguladas en los artículos 120, 121, 123 y 124 de la Ley General Tributaria.

No obstante, la del ICIO presenta ciertas particularidades como tal liquidación provisional.

La doctrina especializada ha opinado largamente sobre la originalidad y especialidad de esta liquidación provisional.

Se exponen a continuación algunos comentarios literales:

- SIMÓN ACOSTA (1) ya apuntó «Lo curioso de la liquidación provisional es que se practica antes del devengo del impuesto, antes de que exista la obligación tributaria, con lo que el pago será normalmente el pago de una cantidad a cuenta de una obligación tributaria no nacida y que puede no llegar a nacer si las obras no se inician, caso en el que procederá la devolución de lo indebidamente ingresado».
- HERNÁNDEZ LAVADO (2) opina «Aunque la Ley hable de base imponible y liquidación provisional, entendemos que técnicamente, al no haberse producido el hecho imponible, no se trata más que de determinar y exigir el pago de una cantidad a cuenta del futuro impuesto, que se exige en un momento idóneo para la Administración por su fácil control a través de la petición y concesión de licencia».

(1) SIMÓN ACOSTA, E. «El Impuesto sobre Construcciones y Obras». *RHAL*. N.º 57. 1989.

(2) HERNÁNDEZ LAVADO, A. «Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras». *Impuestos*. N.º 23. 1989.

- ARNAL e IRANZO (3) dicen «Quizás hubiera sido técnicamente más correcto hablar de depósito previo, como ocurre con las tasas, que de liquidación provisional».
- QUIRÓS ROLDÁN y ESTELLA LÓPEZ (4) entienden «En el momento de concesión de la licencia, en el que se practicará una liquidación provisional, no se ha producido el hecho imponible del impuesto, ni se ha producido el devengo, por lo que no ha nacido lógicamente ni la obligación tributaria ni la exigibilidad de la prestación, por lo tanto, más que de una liquidación provisional hemos de hablar de un pago a cuenta de una obligación aún no nacida».
- La publicación *CISS Fiscal*, dice:

«... Por tanto, este instituto de la liquidación provisional cumple funciones de caución, en cuanto que garantiza al Ayuntamiento titular de la imposición la total percepción de la deuda tributaria que resulte de una liquidación definitiva, con independencia de que el proyecto se realice total o parcialmente y en un momento u otro, evitando situaciones del tipo de aquellas en que el interesado pretende fraccionar la obra, construcción o instalación a realizar, de manera que, siendo todas las fracciones de la obra partes de un mismo hecho imponible del IC, si éste se liquida definitivamente por parte de la obra realizada, no se podría liquidar definitivamente, con posterioridad, respecto de la obra pendiente de realización».

- El **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en Sentencia de 20 de septiembre de 1991** (en *Normacef Fiscal*) trató el tema:

Fundamento de Derecho Cuarto:

«... Por lo tanto, lo que se denomina legalmente liquidación provisional se practica con anterioridad al devengo del impuesto, antes del nacimiento y existencia de la obligación tributaria, lo que supone una anticipación de la exigibilidad y liquidación y pago a cuenta de una obligación tributaria aún no nacida.»

Resaltamos que el Tribunal recalca: «... lo que se denomina legalmente...».

(3) ARNAL SURIA, S. e IRANZO ALARCÓN, L. *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades locales*. Editorial Siete, Valencia. 1990.

(4) QUIRÓS ROLDÁN, A. y ESTELLA LÓPEZ J.M. *El Impuesto sobre Construcciones y la Tasa por Licencias de obras. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*. Publicaciones Abella. Madrid. 1995.

No parece que el Tribunal esté muy conforme con esa denominación de liquidación provisional, pero no le queda más remedio que llamarla así, porque es una denominación establecida en la propia ley, por ello lo resalta, a nuestro juicio, para mostrar cierta disconformidad doctrinal.

Todos los autores citados ponen de manifiesto la particularidad que supone el que cuando se gira la liquidación provisional aún no se ha realizado el hecho imponible del Impuesto de Construcciones.

Ello sucede, ya que el hecho imponible del ICIO (art. 101 de la LRHL) 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...».

Mientras que la liquidación provisional se va a realizar «cuando se conceda la licencia», y este momento, legalmente al menos, debería ser siempre anterior al inicio de la obra en sí.

Por tanto tenemos que no se ha realizado el hecho imponible y por ello no ha nacido la «obligación tributaria».

En Derecho tributario español se plasma lo dicho en el artículo 28 de la Ley General Tributaria:

«El **hecho imponible** es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización **origina el nacimiento de la obligación tributaria**».

[Completando lo analizado, Guillermo G. NÚÑEZ PÉREZ (5) define el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo como «aquel hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria». El hecho imponible alude así a una situación de hecho que no se ha producido en la vida real, sino que es susceptible de producirse, esto es, que sólo en términos hipotéticos aparece prevista y configurada por la norma jurídico-tributaria. Si tal hecho acontece -hipótesis normativa-, se producirán tales efectos jurídicos -consecuencia, mandato normativo-, esto es, en nuestro caso, el nacimiento de la obligación tributaria].

(5) NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo G. *Hecho imponible, no sujeción y exención. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1991.

En cuanto al devengo, es el momento que la ley fija para considerar realizado el presupuesto de hecho o hecho imponible.

NÚÑEZ PÉREZ (6) recoge las dos posiciones fundamentales de la doctrina española respecto a la caracterización del devengo:

- a) Por devengo del tributo hay que entender el momento en que nace la obligación tributaria principal como consecuencia de haberse realizado el hecho imponible (F. SAINZ DE BUJANDA).

Para los partidarios de la naturaleza declarativa del acto administrativo de liquidación tributaria, de la realización del hecho imponible nace la obligación tributaria.

- b) El devengo expresa el momento en que se ha realizado el hecho imponible (M. CORTÉS DOMÍNGUEZ y J.J. MARTÍN DELGADO).

Para los defensores de la naturaleza constitutiva de la liquidación tributaria, de la mera realización del hecho imponible no nace la obligación tributaria, sino que es preciso algo más: la liquidación del tributo).

El «devengo» del ICIO se produce «...en el momento de iniciarse la construcción...».

Tenemos, pues, que cuando se practica la liquidación provisional, no se ha producido todavía el devengo, no se ha realizado el hecho imponible, y no existe en principio una obligación tributaria principal.

Para la mayor parte de autores españoles, no puede ni debe haber liquidación, ni por tanto deuda a pagar, si no ha existido previamente un hecho imponible que la haya originado.

En este sentido se manifiesta, entre otros, Francisco José CARRERA RAYA (7).

En el ordenamiento tributario español, la Ley General Tributaria ha optado de forma inequívoca, en su artículo 28, por atribuir al hecho imponible valor constitutivo de la obligación tributaria.

(Aunque habría que matizar, que sólo se refiere a la obligación tributaria principal, y a su nacimiento).

(6) *Op. cit.* (nota 5).

(7) CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero*. Volumen II. Tecnos. 1994.

Es un hecho que para la doctrina española, si no existe todavía hecho imponible y no se ha producido el devengo, no ha nacido aún la obligación tributaria.

Entendida ésta, según definición de Juan ROMERO PI, (8) como «vínculo jurídico, en virtud del cual el obligado tributario ha de pagar la cuota tributaria al acreedor, que es el titular de la potestad tributaria, como consecuencia de la realización del hecho imponible establecido por Ley».

Juan ROMERO PI (8) manifiesta que la Ley General Tributaria refleja en su regulación las características dichas, respecto del concepto de obligación tributaria.

En concreto los artículos 10.1 a); 28; 58.1 y 126.1.

Entiende el autor, comparando un Proyecto de modificación de la Ley General Tributaria con la propia Ley General Tributaria, que de los artículos citados se deduce que el hecho imponible hace nacer la obligación tributaria, que será ilíquida, lo que obliga a la Administración a determinar la cuantía de la base imponible y de la cuota tributaria, para que el obligado tributario satisfaga su importe a la Hacienda Pública.

El concepto de obligación tributaria se reconduce a la obligación principal de pago de la cuota tributaria.

Con respecto a nuestro análisis de la naturaleza jurídica de la «liquidación provisional» del ICIO, vamos a formular **dos posibles interpretaciones de la figura:**

- A) La «liquidación provisional» del ICIO **no tiene naturaleza tributaria.**
- B) La «liquidación provisional» del ICIO **tiene naturaleza tributaria.**

1. No tiene naturaleza tributaria.

- Al no existir obligación tributaria, podríamos plantearnos si la liquidación provisional que estudiamos es una verdadera liquidación tributaria o no tiene ese carácter tributario.

(8) ROMERO PI, J. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales. 1991.

• Una posible vía de incardinar funcionalmente la figura de esta liquidación provisional del ICIO sería la de entender que se trata de una obligación de entrega al Ayuntamiento de una cantidad de dinero, derivada de una solicitud de licencia urbanística, que pone en marcha a los órganos de la Administración urbanística y de la Administración de Hacienda del mismo Ayuntamiento y que va a desembocar en un conjunto de actuaciones:

- a) En algunos casos, en la constitución de un depósito previo para la posterior liquidación de la tasa por concesión de licencia (depósito que no tendría naturaleza tributaria, por no haber nacido todavía la obligación tributaria de la tasa).
- b) La liquidación de la tasa por licencias urbanísticas (tiene naturaleza tributaria).
- c) La liquidación provisional, que nos ocupa.

Esta liquidación que tiene un fin cautelar, parecido al del depósito previo de la tasa, tampoco tendría carácter tributario por no haber nacido todavía la obligación tributaria del ICIO.

Tanto el «depósito previo» en la tasa por licencias urbanísticas, como esta «liquidación provisional» en el ICIO, tienen un fin cautelar del pago posterior de un tributo, que puede posteriormente existir o no, dependiendo de que se realice el hecho imponible.

En el caso de la tasa, si la Ordenanza establece como hecho imponible la concesión y ésta no se produce, nos encontraremos con que no ha existido hecho imponible, ni por tanto obligación tributaria.

Si no ha existido obligación tributaria, no puede haber existido un depósito previo que se pueda calificar de «tributario».

Es, pues, un depósito previo, que viene regulado en una normativa tributaria (LRHL), pero que no por ello tiene carácter tributario.

Esa obligación de constituir un depósito podría quizá calificarse de prestación patrimonial de carácter público (art. 31.3 de la Constitución) establecida por la ley, pero no tiene carácter tributario.

En el caso de nuestra «liquidación provisional» haríamos el mismo razonamiento. Se trataría también de una prestación patrimonial contemplada en el artículo 31 de la Constitución, pero sin carácter tributario.

2. Sí tiene naturaleza tributaria.

Los «indicios» están a favor de entender que se trata de una figura tributaria:

- Por su articulación dentro de la LRHL, que es una legislación de tipo tributario.
- Por la forma de determinación de su cuantía, en función de una «... base imponible...», que es un elemento típicamente tributario.
- La posterior liquidación definitiva, que sí es tributaria, por existir ya el hecho imponible, presupone una anterior liquidación que no fuera definitiva.

Para probar su naturaleza tributaria, que choca con el hecho de que los autores argumentan que no ha nacido la obligación tributaria, por no existir el hecho imponible, intentaremos reconducir el problema al ámbito más amplio del concepto de «relación jurídico-tributaria».

Si en vez de limitarnos a ver la «liquidación provisional» desde la perspectiva de la «obligación tributaria» principal (como obligación de dar, *ex lege*, de Derecho público), adoptamos la postura de incardinar esa figura de liquidación provisional dentro del ámbito más general del concepto de «relación jurídica tributaria», quizá sí pueda entenderse su funcionalidad y su naturaleza tributaria.

Vamos a analizar el nacimiento en la doctrina italiana del concepto de «relación jurídico-tributaria».

Siguiendo a Juan ROMERO PI (9) para GIANNINI, la relación jurídico-tributaria tiene un contenido complejo, dado que de ella derivan, de un lado, poderes, derechos y obligaciones, positivas y negativas, y derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.

Esta última obligación, que constituye la parte esencial y fundamental de la relación, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponde un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarios se designan todos los otros derechos y deberes que también dimanen de la obligación impositiva.

(9) *Op. cit.* (nota 8).

BERLIRI parte de la posición de GIANNINI y trata de:

«... deshacer el error de situar la obligación impositiva en el centro del Derecho Tributario, dejando en un segundo plano todas las demás relaciones jurídicas reguladas por la ley del impuesto».

La posición de GIANNINI conducía, según BERLIRI, a una serie de errores. Estas consideraciones de BERLIRI sobre estos errores le llevaron a diferenciar la relación jurídico-tributaria de la obligación impositiva, tanto por su contenido, en cuanto que es más complejo, así como por comprender otras relaciones jurídicas además de la obligación impositiva.

También es más compleja por razón de los sujetos, ya que en la relación jurídica impositiva pueden participar también otras personas distintas del sujeto activo y pasivo, los cuales, en la obligación, asumen, respectivamente, la posición de acreedor y de deudor.

Partiendo de esto, BERLIRI definió la relación jurídica del impuesto como:

«... una relación compleja que resulta del conjunto de las obligaciones impositivas, actuales y eventuales, a favor de un mismo sujeto activo, y que derivan, directa o indirectamente, de una determinada situación base, así como los derechos, potestades y prohibiciones conexas con las mismas».

Dentro de la relación jurídico-tributaria se pueden dar las siguientes situaciones jurídicas pasivas:

- De obligación.
- De deber.
- De sujeción.

A estas situaciones pasivas se corresponden las siguientes situaciones activas:

- De derecho de crédito.
- Potestad administrativa.
- Derechos potestativos.

Esta figura de la «relación jurídico-tributaria» nos sirve para analizar la complejidad de relaciones de tipo económico, que se producen entre la persona que decide iniciar una construcción y la Administración tributaria del Ayuntamiento.

La «liquidación provisional» del ICIO es uno de los eslabones que se producen dentro de la relación jurídico-tributaria establecida entre el solicitante de la licencia y la Administración tributaria municipal.

Dentro de la relación jurídica que se establece entre el solicitante de la licencia de obras y el Ayuntamiento, nos encontraremos desde el punto de vista específicamente tributario, con que el resultado normal nos llevará a la existencia de dos «obligaciones tributarias principales» de dar:

- Una obligación de dar relativa a la Tasa de Licencia de Obras.
- Una obligación de dar relativa al Impuesto de Construcciones.

Cada una de estas obligaciones principales de dar, lleva consigo un conjunto de obligaciones formales y de deberes.

Uno de ellos sería la «liquidación provisional» que analizamos.

Teniendo por ello carácter tributario.

(Una vía de estudio que no debería desecharse es la de entender que en el caso de la persona que solicita una licencia de obras, surge con el Ayuntamiento, desde el punto de vista tributario, una sola «relación jurídico-tributaria compleja», que englobaría tanto las dos obligaciones principales de dar, como el conjunto de obligaciones formales y deberes, entre los que se encontrarían el «depósito previo» y la «liquidación provisional».

Esta vía de entender que existe una relación compleja que englobaría la Tasa y el propio Impuesto de Construcciones tiene su razón de ser en su íntima ligazón, que hace que dentro del hecho imponible del impuesto se encuentre la exigencia de que para la realización de la construcción se exija la propia licencia.)

III. INCARDINACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DENTRO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES DE DECLARAR O AUTOLIQUIDAR EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES

- El Impuesto sobre Construcciones adolece de una parquedad absoluta, en cuanto a la regulación de las obligaciones formales.

Tan sólo dice en su artículo 104.3 «Los Ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.»

No aparece ningún artículo dedicado a establecer un régimen de declaraciones iniciales, de declaraciones complementarias o de declaraciones finales.

Esta carencia, es más criticable en este impuesto que en otros, ya que por la naturaleza de su objeto imponible, por su relación con la tramitación urbanística y por la existencia de sustitutos y contribuyentes, se presentan situaciones discutidas, por lo que las obligaciones formales deberían haber sido especificadas.

• Con respecto a la «declaración», en los artículos 101 a 104, que son los que regulan el ICIO, no existe ninguna determinación.

Por ello se debe acudir a otros artículos de la Ley 39/1988.

El artículo 16.1 de la Ley 39/1988 establece:

«Las Ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos:

b) Los regímenes de declaración e ingreso.»

Ante una falta de determinación en la normativa de rango legal, se pasa la responsabilidad de definir cómo se declara y cuándo se declara a una norma de tipo reglamentario, como son las Ordenanzas fiscales de los Ayuntamientos.

En definitiva, se deja la pelota en el tejado de las Corporaciones Locales, para que sean ellas las que definan el contenido y los plazos de las declaraciones y se enfrenten luego a las impugnaciones de los contribuyentes y a la jurisprudencia de diferentes Tribunales Superiores de Justicia.

El Pleno del Ayuntamiento no lo tiene fácil para redactar una Ordenanza fiscal que llene todos los huecos posibles de la problemática fiscal.

La realidad de las situaciones derivadas de la petición de una licencia urbanística es muy compleja, y puede presentar muchas variantes.

Sin ánimo de agotar todas, a mero título ejemplificativo, podría plantearse:

1. ¿Cuál es el momento en que se debe hacer la primera declaración de carácter «tributario»?
2. ¿Habrá que hacer diferentes declaraciones cada vez que se modifique el Proyecto presentado, o sólo cuando se produzcan modificaciones con relevancia en la cuantificación económica?
3. ¿Es declaración tributaria la petición de licencia urbanística con la presentación de Proyecto?
4. ¿Al finalizar la construcción, debe realizarse una declaración final?
5. ¿Debe hacerse declaración comunicando el cambio de contribuyente, caso de transmisión, y con qué efectos?

El mismo problema en el caso de cambio de sustituto.

6. ¿Debe hacerse declaración por parte del contribuyente o del sustituto, cuando la petición de licencia la hace el contribuyente y luego después de la concesión de licencia, se encarga la construcción a un contratista?
7. ¿Qué documentos deben acompañarse a cada declaración?

No pudiendo agotar toda la temática de las obligaciones formales, al ser éste un trabajo limitado, analizaremos sólo algunos de los problemas.

1. Un primer tema sería el considerar o no como declaración tributaria la petición de licencia que se realiza al Ayuntamiento, con fines urbanísticos.

El particular se dirige a los órganos «urbanísticos» de la Administración del Ayuntamiento, instando la concesión de una licencia urbanística. El fin del expediente que inicia el particular con su petición es la concesión de una licencia urbanística.

En la práctica, el particular va a realizar casi todas sus actuaciones ante los técnicos del Ayuntamiento relacionados con la gestión del urbanismo (ante arquitectos, aparejadores, ingenieros técnicos, técnicos urbanistas, etc.).

La Administración tributaria, normalmente recibe su información de la urbanística.

De hecho, en la mayoría de Ayuntamientos, la Ordenanza fiscal no contiene ninguna regulación concreta de las obligaciones formales, no existiendo tampoco régimen de autoliquidación.

Por ello en una gran parte de los Ayuntamientos españoles, no existe una Ordenanza en la que se especifique la obligación de hacer una «declaración» independiente con fines fiscales.

Al no existir ninguna regulación específica respecto al concepto de «declaración tributaria» en la Ley 39/1988, debemos acudir a la Ley General Tributaria.

El artículo 35.1 establece:

«La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas **declaraciones** y comunicaciones se exijan para cada tributo.»

El artículo 101 establece:

«La gestión de los tributos se iniciará:

- a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta,...
- b) De oficio.»

El artículo 102.1 establece:

«Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible.»

El apartado 4 establece:

«Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible.»

Transcribimos por su importancia interpretativa respecto al significado para la Administración del concepto de declaración tributaria la **Circular de 29 de febrero de 1964**, Boletín Oficial de Hacienda número 20, de 10 de marzo:

«1.º Todos los Tribunales, Dependencias y Oficinas, sean o no liquidadoras de tributos, encuadrados en las Delegaciones y Subdelegaciones de Hacienda, deberán desde ahora examinar con toda atención cualquier declaración, comunicación o documento en general que en ellos se presente no sólo a efectos del expediente o tributo que determine su aportación por el interesado, sea o no sujeto pasivo tributario, sino a efectos de la exacción de cualquier otro impuesto; y

2.º Siempre que del examen referido en el apartado anterior advierta el funcionario que cualquiera de los datos o antecedentes consignados en tales declaraciones, comunicaciones o documentos pueden tener alguna trascendencia tributaria y no conste de modo fehaciente que ya se ha producido, dará cuenta por escrito, a ser posible mediante testimonio de particulares, a la oficina liquidadora competente, aunque radique en otra Delegación o Subdelegación de Hacienda.»

A la vista de la regulación de la Ley 39/1988 y de la Ley General Tributaria **debemos preguntarnos, si la petición de licencia a efectos urbanísticos puede ser considerada como declaración tributaria.**

A nuestro juicio no se puede considerar que cumple lo establecido en el artículo 102.1, ya que en la petición de licencia «no se manifiesta o reconoce ... que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, de un hecho imponible.»

Y no se cumple, por la razón de que el hecho imponible se realizará en un futuro (de hecho la petición de licencia se dirige a remover un obstáculo que el particular tiene para realizar el hecho imponible, que es empezar y terminar la construcción) por lo que no se han dado las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible.

Es decir, el artículo 102.1 contempla la declaración en supuestos de tributos en los que el hecho imponible primero se realiza y luego se declara.

Caso que, como ya se vio no es el del ICIO.

Tampoco se da el supuesto del artículo 102.4, ya que el hecho imponible del ICIO, no tiene nada que ver con su incorporación a un documento.

Por tanto, a nuestro juicio, la petición de licencia urbanística a efectos meramente urbanísticos, no se puede considerar «declaración tributaria».

En base a lo que hemos afirmado de que no es declaración tributaria; en los Ayuntamientos en que no existe Ordenanza donde se establezca la obligación de realizar una declaración tributaria, tendremos que la «gestión» del ICIO se iniciará «de oficio» [art. 101 b)] y no por declaración o iniciativa del sujeto pasivo.

Aunque consideramos que no se trata de una «declaración tributaria», creemos que el articulado que regula el ICIO en la Ley 39/1988, sí la considera una declaración tributaria.

El hecho de que el artículo 104.1 hable de una liquidación provisional, presupone que antes habría una declaración del sujeto pasivo.

La liquidación provisional, tal como aparece en la Ley 39/1988, es realizada por un órgano administrativo, y toma los datos de una declaración de un sujeto pasivo que la ha presentado con anterioridad.

Esa declaración «presupuesta», es la petición de licencia urbanística, acompañada de un conjunto de documentos en los que figuran el proyecto y presupuesto de la construcción.

Fundamos nuestra suposición en las fases diferenciadas que seguía el procedimiento tradicional de liquidación en la Ley General Tributaria:

- Primera fase: inicio del procedimiento a través de una declaración tributaria del sujeto pasivo.
- Segunda fase: en función de los datos presentados, la Administración tributaria practica una liquidación provisional.
- Tercera fase: la inspección comprueba la veracidad de los datos declarados que sirvieron para la liquidación provisional.
- Cuarta fase: se procede a realizar la liquidación definitiva.

Éstas son las fases que parece apuntar la Ley 39/1988, cuando no haya régimen de autoliquidación.

En el sentido de interpretar que la solicitud de la licencia tiene el valor de una declaración tributaria al amparo del artículo 102.1 de la Ley General Tributaria, se manifiesta PAGÉS I GALTÉS (10).

2. Un segundo tema sería el régimen de autoliquidación y cómo se articularía con la liquidación provisional del impuesto.

El artículo 104.3 prevé el régimen de autoliquidación.

¿Pero cuándo se debe presentar esta autoliquidación?

¿En qué momento?, ¿Se puede dar una autoliquidación provisional, otras autoliquidaciones cada vez que se modifique el proyecto o presupuesto y otra autoliquidación definitiva?

(10) PAGÉS I GALTÉS, Joan. *La Impugnación del Impuesto sobre Construcciones. Doctrina y Jurisprudencia*. Einia. Barcelona. 1993.

¿Si hay cambios de contribuyentes, o de sustitutos, o se pide la licencia por el contribuyente y después de la concesión se encarga la obra a un contratista, esto tendría repercusión en el régimen de autoliquidación?

Son demasiadas preguntas, que manifiestan la deficiente regulación.

El régimen de autoliquidación, a diferencia del de mera declaración, necesita regulación legal, artículo 10 k) de la Ley General Tributaria.

Esta limitación se da en base a la mayor obligación que le supone al sujeto pasivo.

A las lagunas que a nuestro juicio existen en cómo se regula el régimen de autoliquidación en el ICIO, se añade la discusión de si es suficiente una Ordenanza fiscal del Ayuntamiento para completarlas.

Entendemos que el tema es complejo y opinable.

Si un Ayuntamiento establece una única autoliquidación al final de la obra, creemos que no habrá ningún problema. El hecho imponible ya se ha realizado y nadie, consideramos, alegaría en contra.

Si se establece una autoliquidación provisional a presentar en el momento de concesión de la licencia inicial o de cada modificación de la misma, habrá una justificación, en cuanto que al particular no se le exige más de lo que se le exige en el régimen de declaración.

De hecho sería un ingreso idéntico en la cuantía y fecha al de la liquidación provisional.

Pero surgiría un argumento en contra de la lógica de gestión.

¿Cómo se compagina la «liquidación provisional», que es realizada por la Administración tributaria, con una autoliquidación del sujeto pasivo en el mismo momento?

La liquidación provisional debería ser posterior, para poder comprobar algo, a la autoliquidación del sujeto pasivo.

Pero la ley sólo permite hacer la liquidación provisional cuando se conceda la licencia.

La única forma de integración de las dos figuras, sería entender que «cuándo» significa «después» «una vez que», no «en el momento».

La posibilidad de exigir la autoliquidación en un momento anterior a la concesión de la licencia, por ejemplo en el momento de la petición de licencia, plantea mayores dificultades.

No es, de cara al contribuyente, neutro cuando se establezca el momento de la autoliquidación.

Le supone ingresar una cantidad de dinero en un momento anterior o posterior.

El dinero no vale igual ahora que dentro de un año, dos o tres.

Si a un contribuyente le obligamos a hacer una autoliquidación el día que presenta la petición de licencia, le obligamos a hacer una entrega o pago a cuenta, con respecto a un hecho imponible que se puede producir varios años después.

En algunos supuestos la concesión de licencia urbanística, con las correcciones al proyecto inicial por las indicaciones de los técnicos municipales, puede tardar muchos meses, incluso años.

Si a eso le añadimos la duración en sí de la obra, nos encontramos con un adelanto «gratuito» de varios años del contribuyente a la Hacienda municipal.

Dicho adelanto ha sido ya cuestionado judicialmente por la **Sentencia de 20 de septiembre de 1991, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**.

En el mismo sentido se manifiestan QUIRÓS ROLDÁN y ESTELLA LÓPEZ (11).

Igualmente PAGÉS I GALTÉS (12).

Aunque la **Sentencia de 9 de mayo de 1994, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía** entiende que es perfectamente legal dicho adelanto.

El profesor César ALBIÑANA (13) entiende, en el mismo sentido, que la autoliquidación es una actuación anterior a la liquidación provisional, por lo que si la liquidación provisional del impuesto se condiciona en su práctica a la concesión de la licencia preceptiva (art. 104.1), para el supues-

(11) *Op. cit.* (nota 4).

(12) *Op. cit.* (nota 10).

(13) ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César. «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: Notas críticas». *La Ley*, N.º 2.269.

to de que se implantara por el Ayuntamiento el régimen de autoliquidación (art. 104.3), el sujeto pasivo puede presentar a ingresar la declaración-liquidación sin aguardar a la concesión de la licencia preceptiva.

En el mismo sentido se pronuncia el **Manual de Ordenanzas Fiscales** publicado por el Instituto de Estudios Fiscales (14), que en el caso de autoliquidación establece:

«Dicha declaración-liquidación deberá ser presentada en el plazo de... a contar desde la solicitud de la oportuna licencia».

En el mismo sentido Ana María PITA GRANDAL (15).

3. Hay un tema que debe ser tratado en relación a la regulación del régimen de declaración o autoliquidación: el de la «prescripción».

No se va a tratar en profundidad, pero se apunta su relación con las obligaciones formales del ICIO.

Desde la modificación del régimen de prescripción tributaria, por la Ley 10/1985, de 26 de abril, la prescripción dejó de estar vinculada al momento del «devengo», para vincularse al momento de la «declaración».

Artículo 65 de la Ley General Tributaria:

«El plazo de la prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior, como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración;...»

De esta forma, las obligaciones formales van a determinar el momento de inicio del período de prescripción.

(14) RUBIO DE URQUÍA, J.I. y otros. *Manual de Ordenanzas Fiscales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1989.

(15) PITA GRANDAL, Ana María. *Gestión de los Tributos Locales: Liquidación e Inspección. Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons. 1993.

Si se conecta lo dicho con relación al vacío de regulación respecto al momento de la declaración tributaria en el ICIO, con el momento de inicio de la prescripción, tenemos que se va a transmitir a la figura de la «prescripción» en este impuesto, la misma incertidumbre.

¿Cuándo comienza a contar el período de prescripción en el ICIO?

¿Desde qué declaración empezamos a contar?

Hay varios momentos relevantes a efectos de declaración que se podrían tener en cuenta (según exista régimen de declaración o autoliquidación):

- Petición de licencia urbanística.
- Declaración tributaria en el momento de la petición de licencia urbanística.
- Autoliquidación al solicitar la licencia urbanística.
- Liquidación provisional por parte de la Administración tributaria cuando se conceda la licencia.
- Autoliquidación cuando se conceda la licencia.
- Declaraciones por modificación de proyecto y presupuesto.
- Autoliquidaciones por las mismas modificaciones.
- Autoliquidación por finalización de obra.
- Liquidación definitiva por finalización de obra.

¿Cuál de estos momentos elegimos para iniciar el período de prescripción?

¿Algunas declaraciones interrumpirán el período de prescripción?

¿Habrá una prescripción para la «liquidación provisional» (que es el objeto de este trabajo), de forma independiente, tanto para la posibilidad de liquidarla por la Administración, como para la posibilidad de cobrarla, una vez liquidada?

¿O sólo se aplicará la prescripción respecto a la definitiva?

• A efectos de iniciar una posible discusión sobre el tema, se debe tener en cuenta que los plazos de prescripción o caducidad y su modificación se regularán, en todo caso, por ley [art. 10 d) de la LGT].

Si bien se entiende que el plazo viene regulado en la Ley General Tributaria, en sus artículos 64 y 65, y se podría considerar cumplido el principio, no es neutro para el contribuyente, que una Corporación Local determine en un momento u otro cuándo se debe declarar o autoliquidar.

Esa declaración o autoliquidación en teoría serían las que determinasen el momento de inicio del período de prescripción.

Si entendemos que el Ayuntamiento puede determinar el momento de declaración o autoliquidación, con las variantes que se han apuntado anteriormente, nos podemos encontrar con que en distintos Ayuntamientos habrá un inicio diferente del período de prescripción.

Esta interpretación burlaría la seguridad jurídica y el principio de reserva de ley, en relación a la figura de la «prescripción», ya que dependerá del poder reglamentario del Ayuntamiento, mediante Ordenanza fiscal, que se inicie antes o después el momento de la prescripción.

4. Jurisprudencia relacionada con el tema.

Por su relación con el tema tratado, reproducimos la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 8 de octubre de 1991**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero: Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la pretensión anulatoria formulada por la parte recurrente, contra la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de El Prat de Llobregat número 10, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, publicada en el «Boletín Oficial de la Provincia» de Barcelona de 30 de diciembre de 1989 (número 312, Anexo 29) y, más concretamente, contra el número 3 de su artículo 4, a cuyo tenor «la declaración-liquidación se habrá de presentar junto con la solicitud de la licencia».

Segundo: Para la resolución de la *litis* ha de partirse de unas consideraciones previas sobre los principios de legalidad y de reserva de ley en relación con el devengo y exigibilidad de los tributos.

1.º La reserva general de la ley en el orden tributario que establece el artículo 31.3 de la Constitución viene reiterada y especificada en los números 1 y 2 del artículo 133 de la misma Constitución, en el que se enuncian tanto la potestad originaria del Estado para mediante ley establecer los tributos como la posibilidad de que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales establezcan y exijan tribu-

tos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. Y si bien respecto de los tributos propios de los Municipios esta reserva de ley no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserve la Constitución (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 19/1987).

- 2.º Esta reserva de ley ha de alcanzar los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la delimitación de los elementos esenciales o configurados del mismo (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 37/1981).
- 3.º Entre los elementos constituidos del hecho imponible se encuentra el aspecto temporal o factor tiempo, esto es, el momento en que el tributo se devenga, con el correlativo nacimiento de la obligación tributaria. Resulta obvio que, ya se entienda el devengo como tal elemento del hecho imponible (art. 28 de la Ley General Tributaria), ya como un aspecto distinto de éste, cual parece indicar su mención diferenciada en el artículo 10.a) de la misma Ley General Tributaria, en todo caso han de regularse por ley tanto la determinación del hecho imponible como al del devengo, cual resulta de la referida doctrina constitucional y del igualmente citado apartado a) del artículo 10 de la Ley General Tributaria.
- 4.º El nacimiento de este vínculo obligacional dentro de la relación jurídico-tributaria no supone necesariamente y en todos los casos que el sujeto activo (el ente público titular del crédito), esté facultado desde ese mismo instante para exigir la prestación tributaria al sujeto pasivo. Entre el devengo y la exigibilidad o si se prefiere, ante el devengo del tributo y el devengo de la cuota o deuda tributaria, puede transcurrir un cierto lapso de tiempo, bien por la necesidad de mediar notificación al sujeto pasivo, constituyendo así a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria (art. 126.1 de la Ley General Tributaria), bien por la existencia de un plazo reglamentario para presentar la declaración con las correspondiente consecuencias en orden a la prescripción, cuyo cómputo puede producirse desde el devengo del tributo (redacción originaria del art. 65 de la Ley General Tributaria) o desde la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración (redacción actual del mismo precepto según la Ley Orgánica 10/1985, de 26 de abril).
- 5.º El distanciamiento temporal entre devengo y exigibilidad, aun siendo posible, ha de serlo por obra exclusiva de la ley, que únicamente puede dejar a la vía reglamentaria la determinación concreta de los plazos en que quede diferida la exigibilidad respecto del devengo. Con mayor razón, la anticipación de la exigibilidad respecto del devengo ha de requerir necesariamente una expresa habilitación legal, pues sólo la ley y no una norma reglamentaria o un poder tributario derivado y no originario cual es el de las Corporaciones Locales puede establecer aquella antici-

pación, bien haciendo posible exigir el depósito previo del importe total o parcial (tasas: artículo 26 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y 15.1.a) de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos), o bien disponiendo la posibilidad de exigir por anticipado el pago (contribuciones especiales: artículo 33.2 de la misma Ley 39/1988).

- 6.º En definitiva, la ley puede distanciar devengo y exigibilidad e incluso anticipar ésta respecto de aquél, bien sea total o parcialmente, ya sea como depósito previo o como pago anticipado o a cuenta, pero ni las normas reglamentarias ni las Ordenanzas fiscales municipales, como forma de ejercicio por las entidades locales de la potestad reglamentaria en materia tributaria (art. 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local) pueden, so pena de nulidad, ni anticipar la exigibilidad cuando no exista habilitación legal, ni hacerlo de forma diferente de la autorizada cuando hay tal habilitación legal. Los depósitos previos, pagos anticipados o pagos a cuenta sólo serán posibles cuando los autorice la ley y sólo en la forma y con los requisitos que la misma establezca. A falta de habilitación legal el devengo de la cuota o deuda tributaria habrá de ser necesariamente simultáneo o posterior al devengo del tributo y nunca anterior a éste.

Tercero: El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, es, como resalta la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, una creación de la propia ley que completa el sistema impositivo local. Se trata de un impuesto potestativo o facultativo (art. 60.2 de la Ley 39/1988), 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 (art. 101 de la misma ley). No parece cuestionable que en el origen de la creación de este nuevo impuesto se halla la idea de allegar los recursos a las entidades locales sin violentar como en no pocas ocasiones se hacía las normas legales en materia de cuantía de las tasas (no superación del coste del servicio) por el otorgamiento de licencias. Pero cualquiera que sea este origen, lo cierto es que se trata de un nuevo tributo, con naturaleza de impuesto -art. 26.1.c) de la Ley General Tributaria- distinto, autónomo e independiente de la tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas, cuya subsistencia resulta tanto de las normas generales en materia de tasas, como, en particular, de su expresa mención en el artículo 23.2.b) de la Ley 39/1988, y cuyo hecho imponible consiste en la prestación del servicio público o realización de la actividad administrativa por tal otorgamiento (art. 20.1 de la misma ley). Este distinto hecho imponible de la tasa y de la naturaleza misma de ésta fundamenta la posibilidad de exigir un depósito previo del importe total o parcial, que se convierte así en un pago por adelantado del servicio que se solicita y provoca (art. 26, citado, de la Ley 39/1988).

Cuarto: La distinta naturaleza y objeto de la tasa por el otorgamiento de licencias urbanísticas impide que sus normas específicas sobre exigibilidad sean aplicables a otro tributo autónomo y diferente, cual es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y

Obras, en el que no cabe hablar en modo alguno ya de pago por adelantado de un servicio, pues la prestación de éste es ajena por completo a su hecho imponible, y que habrá de regirse por sus propias normas de devengo y exigibilidad contenidas en los artículos 103.4 y 104 de la Ley 39/1988; el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido licencia (art. 104.2), pero cuando se conceda la licencia preceptiva se practicará una liquidación provisional determinándose la base imponible en los términos del artículo 104.1; practicándose, en su caso, la liquidación definitiva a la vista del coste real efectivo de las construcciones efectivamente realizadas, exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándolas, en su caso, la cantidad que corresponda (art. 104.2) y pudiendo, por fin los Ayuntamientos exigir este impuesto en régimen de autoliquidación (art. 104.3). Por tanto, lo que se denomina legalmente liquidación provisional se practica con anterioridad al devengo del impuesto, antes del nacimiento y existencia de la obligación tributaria, lo que supone una anticipación de la exigibilidad y liquidación y pago a cuenta de una obligación tributaria aún no nacida. Esta anticipación se concreta al momento de concesión de la licencia («cuando se conceda la licencia preceptiva»), que, desde luego, no puede equipararse al de solicitud de la licencia, que necesariamente será anterior, mientras que, en la práctica, resultan notoriamente distanciadas en el tiempo, en muchos casos, la solicitud y la concesión de la licencia.

Quinto: Consecuencia de todo lo expuesto ha de ser la nulidad de las Ordenanzas Fiscales que fijan como momento de la liquidación provisional uno anterior al concretamente previsto en la ley, por vulnerar ésta en un elemento esencial o configurador del tributo. E igual nulidad es predicable de las Ordenanzas Fiscales que introducen el régimen de autoliquidación y refieren el momento de ésta a uno anterior al establecido en la ley para las liquidaciones: en primer lugar, porque el régimen de autoliquidación no supone, como se pretende, que puedan vulnerarse las normas legales establecidas en general para la gestión del impuesto; y, en segundo lugar, porque si se entendiera que se trata de dos regímenes independientes (art. 104.3 como totalmente desligado del 104.1 y 104.2), el resultado habría de ser que en las autoliquidaciones no cabrían anticiparse ni pagos a cuenta del impuesto, al impedirlo el principio de reserva de ley, con lo que las autoliquidaciones habrían de ser presentadas sólo en el momento del devengo o con posterioridad a él. La solución correcta ha de ser entender que en el régimen de autoliquidación sí son aplicables los criterios legales sobre anticipación de la exigibilidad o pagos a cuenta de la deuda tributaria y que, establecido aquel régimen, la autoliquidación provisional sólo puede exigirse en el momento de la concesión de la licencia y nunca antes.

Sexto: Es obligada, en consecuencia, la estimación del presente recurso jurisdiccional, al no encontrarse ajustada a Derecho la Ordenanza Fiscal impugnada (art. 83.2 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción), siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 85 de la misma ley, a cuyo tenor los fallos dictados en materia de Ordenanzas Fiscales, si anularan el acto objeto del recurso deberán expresar concretamente la forma en que

han de quedar redactados los preceptos impugnados. En el supuesto enjuiciado, ha de sustituirse la mención que el precepto impugnado hace a la «solicitud» de la licencia por el de «concesión» de la misma; sin embargo, mientras la solicitud y la autoliquidación pueden ser simultáneas (al depender ambas únicamente de una actividad propia del interesado), la concesión no puede ser totalmente simultánea con la autoliquidación, por lo que se ha de añadir, en estricto respeto a la autonomía municipal, que la autoliquidación habrá de presentarse dentro del plazo que señale la notificación de la propia concesión de la licencia.

Séptimo: No se aprecian méritos para una especial condena de costas.

5. Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid.

Cada Ayuntamiento ha solucionado el problema de la parquedad legislativa respecto a la regulación de las obligaciones formales de una forma distinta.

Reproducimos, por su importancia, los artículos relacionados con el tema que tratamos de la Ordenanza Fiscal Reguladora del ICIO del Ayuntamiento de Madrid, aprobada por Acuerdo del Ayuntamiento Pleno de fecha 30 de noviembre de 1995.

El texto ha sido tomado de la publicación de las Ordenanzas Fiscales realizada por el propio Ayuntamiento de Madrid para 1996.

VII. DEVENGO

Artículo 7.º 1. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

2. A los efectos de este impuesto, se entenderán iniciadas las construcciones, instalaciones y obras, salvo prueba en contrario:

- a) Cuando haya sido concedida la preceptiva licencia municipal, en la fecha en que sea retirada dicha licencia por el interesado o su representante o, en el caso de que ésta no sea retirada, a los 30 días de la fecha del Decreto de aprobación de la misma.
- b) Cuando, sin haberse concedido por el Ayuntamiento la preceptiva licencia, se efectúa cualquier clase de acto material o jurídico tendente a la realización de aquéllas.

VIII. GESTIÓN DEL TRIBUTO

Artículo 8.º 1. El impuesto se exigirá en régimen de autoliquidación, excepto para los supuestos de obras en la vía pública que se gestionarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.1 y 2 de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales.

2. En el supuesto a) del segundo apartado del artículo anterior, los sujetos pasivos están obligados a practicar autoliquidación por el impuesto, en el impreso habilitado al efecto por la Administración municipal, y abonarla previamente a la retirada de la licencia concedida, en cualquier entidad colaboradora autorizada y, en todo caso, antes de la iniciación de las construcciones, instalaciones u obras y dentro del plazo máximo de un mes contado a partir del momento en que le haya sido notificada la concesión de aquélla.

3. El supuesto b) del mismo apartado y artículo, los sujetos pasivos están, igualmente, obligados a practicar y abonar la indicada autoliquidación en el plazo máximo de un mes a partir del momento en que se produzca el devengo, sin que el pago realizado conlleve ningún tipo de presunción o acto declarativo de derecho a favor de aquéllos.

4. *El pago* de la autoliquidación presentada tendrá carácter provisional y será a cuenta de la liquidación definitiva que se practique una vez terminadas las construcciones, instalaciones y obras, determinándose en aquélla la base imponible en función del presupuesto aportado por los interesados; siempre que el mismo hubiese sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

5. Cuando se modifique el proyecto de la construcción, instalación u obra y hubiese incremento de su presupuesto, una vez aceptada la modificación por la Administración municipal, los sujetos pasivos deberán presentar autoliquidación complementaria por la diferencia entre el presupuesto inicial y el modificado con sujeción a los plazos, requisitos y efectos indicados en los apartados anteriores.

6. En los casos en que el Plan General de Ordenación Urbana de Madrid exija para la posible concesión de licencia la aportación de proyecto visado por el Colegio Oficial, el sujeto pasivo estará obligado a acompañar a la autoliquidación, que deberá presentar a los efectos de este impuesto, fotocopia del presupuesto de la construcción, instalación u obra a realizar y del Documento Nacional de Identidad del sujeto pasivo o del NIF.

7. Cuando los sujetos pasivos no hayan abonado la correspondiente autoliquidación por el impuesto, en los plazos anteriormente señalados, o se hubiera presentado y abonado aquélla por cantidad inferior al presupuesto aportado, la Administración municipal podrá practicar y notificar una liquidación provisional por la cantidad que proceda.

Artículo 9.º 1. Una vez finalizadas las *construcciones, instalaciones u obras*, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos *deberán presentar* en la Oficina Gestora del impuesto, o, en su caso, en la Junta Municipal de Distrito correspondiente, declaración del coste real y efectivo de aquéllas, acompañada de fotocopia de DNI o NIF, así como de los documentos que consideren oportunos a efectos de acreditar el expresado coste.

2. Cuando el coste real y efectivo de las *construcciones, instalaciones u obras* sea superior o inferior al que sirvió de base imponible en la autoliquidación o autoliquidaciones anteriores presentadas y pagadas por ellas, los sujetos pasivos, *simultáneamente* deberán presentar, y abonar, *en su caso, en la forma preceptuada en el artículo anterior*, autoliquidación complementaria del tributo por la diferencia, positiva o negativa, que se ponga de manifiesto, según proceda, que se practicará en el impreso que, al efecto, facilitará la Administración municipal.

3. Los sujetos pasivos están igualmente obligados a presentar la declaración del coste real y efectivo de las *construcciones, instalaciones u obras* finalizadas y a abonar la autoliquidación que corresponda, aun cuando no se haya pagado, por ellas, con anterioridad, ninguna autoliquidación por el impuesto, lo que deberán realizar en el plazo señalado en los apartados anteriores de este artículo.

4. A los efectos de los precedentes apartados, la fecha de finalización de las *construcciones, instalaciones y obras* será la que se determine *por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y, en particular*, la que resulte según el artículo 32 del Reglamento de Disciplina Urbanística de 23 de junio de 1978.

5. Cuando no se pudiera presentar en plazo la documentación señalada, *en el apartado 1 anterior*, podrá solicitarse, dentro del mismo período de tiempo, una prórroga de un mes para realizar su aportación.

Artículo 10. A la vista de la documentación aportada o de cualquier otra relativa a estas *construcciones, instalaciones u obras* y de las efectivamente realizadas así como del coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible aplicada anteriormente, practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, según proceda, la cantidad que resulte, sin perjuicio de la imposición de las sanciones que sean aplicables de acuerdo con lo dispuesto en los Títulos IX y X de esta Ordenanza.

Artículo 11. En aquellos supuestos en los que, durante la realización de las *construcciones, instalaciones u obras*, se produzcan cambios en las personas o entidades que *podieran ser* sujetos pasivos del impuesto, la liquidación definitiva, a la que se refiere el artículo anterior, se practicará al que ostente la condición de sujeto pasivo en el momento de terminarse aquéllas.

IV. LA BASE IMPONIBLE EN LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DEL ICIO. COMPROBACIÓN DE VALORES

Dentro de la parca regulación del ICIO, el aspecto que ha dado y seguirá dando más quebraderos de cabeza a la Administración tributaria de los Ayuntamientos, y más trabajo a los Tribunales, es el de la base imponible del impuesto.

La ley sólo dice, en su artículo 103.1 «La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra».

Nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado: «coste real y efectivo».

Toda la problemática de la determinación de lo que sea el «coste real y efectivo» se ha planteado mediante la presentación de recursos ante la Administración tributaria municipal y Tribunales, en el momento de la liquidación definitiva.

Nosotros vamos a tratar el tema solamente en lo que afecta a la declaración provisional.

Desde el punto de vista terminológico la LRHL, artículo 104.1, dice:

a) Con respecto a la liquidación provisional:

«..., determinándose la base imponible en función ...».

«... en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales...».

b) Con respecto a la liquidación definitiva:

«...mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior...».

Tenemos que respecto a la liquidación provisional se utiliza el término «determinación de la base imponible» y respecto a la definitiva se usa «comprobación administrativa».

1. Posibilidad de comprobación del presupuesto presentado por los particulares.

El artículo 104.1 parece querer hacer una distinción:

- 1.º Si el interesado presenta un presupuesto visado por el Colegio Oficial, se determina la base imponible en función del mismo.
- 2.º Si el interesado lo presenta no visado, los técnicos municipales la determinarán de acuerdo con el coste estimado.

2. Proyecto visado por el Colegio Oficial.

La Ley 39/1988 «premia» a los buenos, que visan los proyectos, y castiga a los malos que no los visan.

De unos se fía y de otros no.

Los Colegios de cara a la Administración tributaria actúan como un filtro que da credibilidad.

La interpretación de gran parte de autores y de la práctica de los municipios está llevando a que si el proyecto va visado, la Administración tributaria gira liquidación provisional en función del presupuesto presentado.

Se considera que no se puede hacer ninguna comprobación.

En este sentido la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de noviembre de 1991**, establece que si el interesado presenta proyecto visado por el Colegio Oficial, la Ley 39/1988 excluye cualquier comprobación.

Del mismo modo se pronuncia la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 16 de diciembre de 1993**:

«El régimen de liquidación de esta modalidad tributaria, que contiene el artículo 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, se caracteriza por su naturaleza bifásica: en primer término, se formula una liquidación provisional que toma como base imponible el presupuesto presentado por los interesados, siempre y cuando éste hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente (art. 104.1). Según ha declarado reiteradamente esta Sala, la liquidación provisional, cuando se cumplen tales condiciones, no puede establecerse en función de criterios diferentes, surgidos de una comprobación administrativa de valores no autorizada legalmente.

En casos de discordancia entre el presupuesto presentado y el efectivo de ejecución, la Corporación podrá, a tenor de lo previsto en el apartado 2.º del artículo 104, modificar la base imponible y adaptarla al coste real de la obra que resulte de la correspondiente comprobación de valores, exigiendo o reintegrando al sujeto pasivo la diferencia de la cuota señalada en la liquidación provisional».

- En favor de esta tesis está QUIRÓS ROLDÁN (16).
- MARTÍNEZ ECHEVARRÍA (17) indica: «mientras no haya acabado la construcción, la Administración municipal no podrá modificar el coste declarado por el sujeto pasivo en un presupuesto visado por el Colegio Oficial».
- PAGÉS I GALTÉS (18) entiende, en contra de estos criterios, que «pretender que los visados de los Colegios Oficiales gozan a efectos tributarios de una presunción de legalidad rayana en la *iures et de iure*, no sería lógico ni se desprende del texto legal. Cuestión distinta es que, en virtud del artículo 116 de la Ley General Tributaria se pueda entender que el presupuesto visado por el Colegio Oficial goza de una presunción de legalidad. Pero no creemos que se prive a la Administración de la facultad de probar la incorrección de tales declaraciones».

- A nuestro juicio la regulación es poco técnica y discutible.

Primeramente utiliza mal la terminología, ya que habla de «Presupuesto» visado, cuando lo que se presenta a visar en los Colegios Oficiales es el «Proyecto».

Asimismo «en función» es una palabra que puede indicar «en base a», con lo que bien podría interpretarse que «se partirá» del Presupuesto, pero podría haber una comprobación.

- Entendemos, en contra del parecer de la mayoría, que la Administración tributaria, al igual que hace la Administración urbanística con respecto a los Proyectos visados en la parte urbanística, puede controlar ese visado realizado por los Colegios, que es un mero control previo, en la parte económica, a efectos tributarios.

La Administración tributaria podría corregir los errores materiales o de hecho, sumas mal hechas, etc., del Proyecto.

También podría incluir partidas que resulten del Proyecto y que no figuren en el Presupuesto.

Quizás más problemático es considerar si se puede entrar a valorar las partidas de forma distinta a lo que figura en el Presupuesto de un Proyecto visado.

(16) *Op. cit.* (nota 4).

(17) MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, R. *Los Nuevos Tributos Municipales*. Dykinson. Madrid. 1992.

(18) *Op. cit.* (nota 10).

3. Proyectos no visados.

En este caso la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del Proyecto.

Surgirán dos cuestiones con respecto a la base imponible determinada por los técnicos municipales:

- 1.^a Valoración de cada partida.
- 2.^a Qué partidas se incluyen y cuáles no.

En cuanto a la **valoración técnica de cada partida**, se producirá una actuación de valoración de unas obras futuras, en base a un Proyecto presentado por el particular.

Como tal valoración, deberá ser «motivada» por los técnicos competentes, según el tipo de obra.

Los parámetros con los que comparar serán los de cada municipio y tipo de obra, según calidades, etc.

Existen unos estudios realizados por Colegios Oficiales sobre el coste de materiales, mano de obra, etc., en diferentes zonas, que podrán servir como indicativo, por ejemplo la Base de Datos de la Construcción del año 1993 de la Comunidad de Madrid, editada y redactada por el Instituto Valenciano de la Edificación.

Existen publicaciones parecidas en otras provincias, redactadas por los Colegios en colaboración con las Comunidades Autónomas y Universidades.

En cuanto a **qué partidas son las incluibles dentro de la base imponible para determinar cuál es el «coste real y efectivo» de la obra**, nos encontramos con el tema más espinoso de la práctica del impuesto.

Haciendo un poco de historia sobre la jurisprudencia y la doctrina, tenemos que:

- El **Consultor de los Ayuntamientos** se definió en sus primeras consultas a favor de entender el término «coste», en su acepción vulgar, como lo efectivamente pagado.

Así, consultas:

EC 313/91 = El beneficio industrial y los honorarios técnicos deben incluirse en la base.

EC 10/94 = Contenido de la base imponible.

EC 855/91 = Porcentaje a fijar por gastos generales y beneficio industrial en los Proyectos en que no constan.

- Diversos Tribunales Superiores de Justicia se definieron considerando que el coste real y efectivo incluía todo lo que se abonaba por la obra.

Un ejemplo es la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de octubre de 1991**.

- **La Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales** se decantó por un concepto amplio del concepto de coste, incluyendo honorarios, beneficio del contratista, etc.

Resoluciones de 14 de mayo de 1991, 14 de enero de 1992, 17 de marzo de 1992 y de 28 de diciembre de 1993.

- La **actual Jurisprudencia del Tribunal Supremo** excluye de la base imponible los honorarios de redacción de Proyectos y de dirección de obra.

Asimismo excluye los gastos generales y beneficio industrial, es decir, el Presupuesto de Ejecución por contrata.

De la misma forma se excluye el IVA.

Como la Jurisprudencia aplicable ya a la Tasa por licencia de obras había excluido en su tiempo las instalaciones y maquinaria, tenemos que la Jurisprudencia dominante en la materia considera como «coste real», solamente el Presupuesto de Ejecución Material de la Obra Civil.

Véanse Sentencias: del Tribunal Supremo de fechas 2 de abril de 1996, 3 de abril de 1996, 28 de octubre de 1996, 9 de diciembre de 1996 (en *Normacef Fiscal*).

Asimismo Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1995, 15 de febrero de 1995, 20 de febrero de 1995, 21 de febrero de 1995, 27 de febrero de 1995, 15 de marzo de 1995.

No obstante existe una **Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1994** que incluye dentro del concepto de coste real, los conceptos de gastos generales y beneficio industrial.

V. CONCLUSIONES

Este trabajo intenta poner de manifiesto las deficiencias y lagunas que afectan al Impuesto sobre Construcciones.

Se han recopilado opiniones y teorías sobre diversas materias relacionadas con la «liquidación provisional», para a partir de ellas tratar de encontrar la mejor solución para una gestión más ágil y justa de este impuesto.

La conclusión final a la que se ha llegado en este trabajo parcial sobre un aspecto muy concreto, la «liquidación provisional» en los supuestos de obras legales hechas después de la solicitud de licencia, es que sería necesario que se volviese a legislar sobre la materia, de una forma más detallada.

De esa forma se llenarían las lagunas existentes, contribuyendo a la seguridad jurídica de los contribuyentes (art. 9.3 de la Constitución).

Por la extensión de este trabajo no se han podido tratar otros temas, igualmente conflictivos, relacionados con la liquidación provisional:

- Los recursos contra la «liquidación provisional».
- La devolución de ingresos indebidos derivados de la «liquidación provisional».