

PARTIDAS QUE INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Esther María CASTELLANO MORENO-VAQUERIZO

*Funcionaria de administración local con habilitación de carácter nacional,
Subescala de Intervención-Tesorería, categoría Superior.
Tesorera del Ayuntamiento de Benicasim*

Marc PALOMERO LLOPIS

*Funcionario de administración local con habilitación de carácter nacional,
Subescala de Secretaría, categoría Superior.
Vicesecretario del Ayuntamiento de la Vall d'Uixò*

SUMARIO:

1. Resumen.
2. Introducción.
3. Enfoque en el sistema tributario local.
4. El ICIO, como fuente de financiación de las entidades locales.
5. Imposición y ordenación del ICIO y regulación mediante ordenanza fiscal para su implantación.
6. Marco normativo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Diferencia con la Tasa por licencia urbanística.
7. La base imponible del ICIO, regulación legal.
 - 7.1. Criterios jurisprudenciales sobre partidas incluidas y excluidas.
 - 7.2. Criterios establecidos en las consultas vinculantes de la DGT y SGTL.
 - 7.3. Exclusiones consolidadas por la doctrina y jurisprudencia.
 - 7.4. Algunas interpretaciones jurisprudenciales autonómicas.
8. Conclusión.
9. Bibliografía.

1. RESUMEN

El artículo versa sobre las partidas que integran la base imponible del ICIO, con el objetivo de clarificar el concepto de coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

A través del análisis normativo y jurisprudencial, se exponen los criterios interpretativos consolidados para garantizar una correcta aplicación del impuesto y la práctica de las liquidaciones, evitando conflictos entre la Administración y los sujetos pasivos y, por consiguiente, la litigiosidad jurisdiccional.

2. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es un tributo de titularidad municipal, de carácter potestativo, indirecto y real, que grava la realización, dentro del término municipal, de determinadas actuaciones materiales de transformación física del suelo o del vuelo. Su establecimiento no es obligatorio para los municipios, pero una vez acordado mediante el acuerdo de imposición y ordenación y la correspondiente ordenanza fiscal, se integra plenamente en su sistema de recursos tributarios propios.

Uno de los aspectos que genera mayor controversia en su aplicación práctica es la correcta determinación de la base imponible, especialmente en lo relativo a las partidas que deben integrarla.

La normativa reguladora del ICIO establece que la base imponible del impuesto se calcula atendiendo al coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, concepto jurídico indeterminado cuya interpretación ha sido objeto de un amplio desarrollo doctrinal y jurisprudencial.

En este contexto, resulta esencial delimitar con precisión qué partidas del presupuesto de ejecución material deben incluirse y cuáles deben excluirse, a fin de garantizar una correcta liquidación del impuesto y evitar conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos.

El presente artículo tiene por objeto analizar las distintas partidas que integran la base imponible del ICIO, atendiendo tanto a la normativa aplicable como a los criterios interpretativos fijados por los tribunales y la doctrina fijada, con especial referencia a los elementos que suelen suscitar mayor debate en la práctica administrativa.

3. ENFOQUE EN EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

La figura del ICIO se incluye dentro del sistema tributario local que, a su vez, se inserta dentro del modelo constitucional de autonomía territorial diseñado por la Constitución española de 1978. El artículo 137 CE reconoce la autonomía de los municipios para la gestión de sus respectivos intereses; el artículo 140 CE garantiza su autonomía y personalidad jurídica plena; y, de forma nuclear, el artículo 142 CE consagra el principio de suficiencia financiera de las Haciendas Locales, estableciendo que deberán disponer de medios suficientes para el desempeño de sus funciones, nutriéndose fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

La potestad tributaria local tiene su anclaje directo en el artículo 133.2 CE, conforme al cual las Corporaciones Locales pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Este inciso es esencial: las entidades locales no disponen de potestad tributaria originaria plena, sino derivada, en el marco definido por el legislador estatal, en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 CE)¹.

En desarrollo de este marco constitucional, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), reconoce en su artículo 4.1.b) la potestad tributaria y financiera de las entidades locales, y en su artículo 106.1 establece que tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

¹ Según sostiene Aníbarro Pérez (2003), el sistema tributario local se configura así mediante la confluencia de fuentes autónomas y heterónomas, donde la autonomía financiera de los ayuntamientos se manifiesta principalmente en la capacidad de concretar elementos esenciales como los tipos de gravamen dentro de los límites legales establecidos. ANÍBARRO PÉREZ, S. (2003). «El sistema tributario local a la luz de los principios de autonomía y suficiencia financiera». El Consultor de los Ayuntamientos, (21), págs. 3581-3601.

Esta autonomía se proyecta principalmente a través de la aprobación de ordenanzas fiscales (art. 106.2 LRBRL), en las que se concretan los elementos del tributo dentro de los márgenes fijados por la ley estatal.

La regulación sistemática de los recursos tributarios municipales se contiene en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que desarrolla el mandato constitucional del artículo 142 CE y configura el núcleo del sistema de financiación local.

4. EL ICIO, COMO FUENTE DE FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES

El artículo 2 del TRLRHL establece la clasificación general de los recursos de las entidades locales, los cuales están constituidos por:

- Los procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- Tributos propios, que se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, así como los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.
- Participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- Subvenciones.
- Precios públicos.
- El producto de las operaciones de crédito.
- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- Demás prestaciones de derecho público.

No obstante, la doctrina señala que, a pesar de esta enumeración legal, el sistema tributario local continúa asentado sobre bases preconstitucionales, lo que provoca que la disponibilidad real de recursos propios se encuentre alejado de las necesidades financieras actuales de los entes locales. Esto genera una situación en la que la suficiencia financiera sigue dependiendo sustancialmente de las transferencias y fuentes estatales².

² Desde una perspectiva técnico-jurídica, esta autonomía financiera formal presenta una "falta de correspondencia" con la realidad operativa. Como señala **Martín Queralt (2019)**, el sistema de ingresos permanece anclado en bases

Centrándonos en el ICIO, este tributo se encuadra en la tipología de impuestos prevista en el artículo 2.1.b) del TRLRHL.

El artículo 59 del TRLRHL distingue entre impuestos municipales de exacción obligatoria y potestativa, mientras que el artículo 20 y siguientes regulan las tasas, y los artículos 28 a 37 las contribuciones especiales.

Entre los impuestos obligatorios, esto es, que deben exigir necesariamente los municipios se encuentran:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

Los impuestos potestativos para los municipios son:

- a) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)
- b) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Como se puede constatar, el ICIO puede operar como un instrumento de financiación municipal cuando la entidad local acuerda su establecimiento y regula adecuadamente sus elementos esenciales dentro del marco legal. No obstante, en términos agregados para el conjunto de los municipios de España (régimen común), el ICIO representa aproximadamente entre el 2% y el 3,5% de los ingresos totales de los presupuestos municipales.

En etapas de expansión inmobiliaria (como los años 2006-2007), el ICIO llegó a representar más del 10-12% de los ingresos de muchos ayuntamientos.

preconstitucionales, lo que genera una **dependencia estructural** de las transferencias estatales que actúan como un "referente inamovible" en la financiación local. Este desequilibrio evidencia la necesidad de una revisión profunda del modelo para garantizar que la disponibilidad de recursos propios sea coherente con el incremento de las responsabilidades de gasto asumidas por los entes municipales.

MARTÍN QUERALT, J. (2019). Autonomía financiera local. *Documentación Administrativa*, (6), págs. 16-25. Instituto Nacional de Administración Pública.

En la actualidad, su peso se ha estabilizado en niveles mucho más bajos debido a la moderación del sector y a que su tipo de gravamen está topado por ley en un máximo³.

5. IMPOSICIÓN Y ORDENACIÓN DEL ICIO Y REGULACIÓN MEDIANTE ORDENANZA FISCAL PARA SU IMPLANTACIÓN

Como hemos indicado anteriormente, el ICIO constituye una manifestación concreta de la potestad tributaria, si bien su creación y regulación estructural no es autónoma, sino derivada, en la medida en que corresponde al legislador estatal definir sus elementos esenciales. El municipio decide si lo establece o no —al tratarse de un impuesto potestativo— mediante el correspondiente acuerdo de imposición y ordenación del tributo y desarrollará su régimen a través de la ordenanza fiscal, dentro de los márgenes estrictamente fijados por la ley estatal, como marca el artículo 15 del TRLRHL.

El artículo 16 del TRLRHL exige que las ordenanzas fiscales que establecen tributos locales regulen, como mínimo, todos los elementos estructurales del tributo: hecho imponible, sujetos pasivos y responsables, beneficios fiscales (exenciones, reducciones y bonificaciones), base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota, período impositivo y devengo. Además, deben fijar los sistemas de declaración e ingreso y especificar la fecha de aprobación y la de inicio de aplicación.

Pueden incluir también normas complementarias previstas en el artículo 15.3 TRLRHL (normas de gestión, liquidación, inspección y recaudación, dentro del marco legal).

La aprobación de la ordenanza debe adoptarse simultáneamente al acuerdo de imposición del tributo. Si se modifica, el acuerdo debe recoger expresamente la nueva redacción de los preceptos afectados y las fechas de aprobación y entrada en vigor.

³ Ministerio de Hacienda y Función Pública: *Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales* (Estadísticas de Liquidación de Presupuestos).

Fundación Democracia y Gobierno Local: Informe *QDL64 - La financiación de los Gobiernos locales* (Febrero 2024).

En lo que respecta al procedimiento de aprobación y publicación de la ordenanza fiscal, debe atenderse a lo previsto en el artículo 16 del TRLRHL, que exige:

a) Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento aprobando provisionalmente su establecimiento o modificación, en su caso.

b) Exposición al público por plazo de treinta días, como mínimo, mediante edictos que se deberán publicar en el Boletín Oficial de la Provincia (o de la CCAA uniprovincial). Asimismo, las diputaciones provinciales, los órganos de gobierno de las entidades supramunicipales y los ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlos, además, en un diario de los de mayor difusión de la provincia, o de la comunidad autónoma uniprovincial para que los interesados puedan examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

c) Finalizado el plazo de información pública, se adoptará el Acuerdo definitivo que proceda, resolviendo las reclamaciones presentadas y la redacción definitiva de la modificación de la Ordenanza. En el caso de que no se hubiesen presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el Acuerdo, hasta entonces provisional, sin necesidad de Acuerdo plenario.

d) Publicación del acuerdo de aprobación definitiva, o del provisional elevado a definitivo, y del texto íntegro de la Ordenanza o de sus modificaciones en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial. La Ordenanza aprobada o su modificación no entrarán en vigor hasta que no se haya realizado esta publicación.

6. MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS. DIFERENCIA CON LA TASA POR LICENCIA URBANÍSTICA

La regulación sustantiva del ICIO se contiene en los artículos 100 a 103 del TRLRHL. Es en estos preceptos es donde se delimita la naturaleza del impuesto, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la cuota, el devengo y los aspectos esenciales de la gestión tributaria.

El artículo 100 TRLRHL define el hecho imponible en términos amplios, configurándolo como 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.

La finalidad del ICIO es gravar una manifestación de capacidad económica vinculada al coste de ejecución material de la obra.

En cambio, la tasa por licencia urbanística encuentra su marco normativo en los artículos 20 y siguientes del TRLRHL. Las tasas son tributos vinculados a la prestación de un servicio público o a la realización de una actividad administrativa que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. En este caso, el hecho imponible es la actividad municipal de tramitación, control y otorgamiento de la licencia. Su fundamento no es la capacidad económica derivada de la obra, sino el coste del servicio administrativo prestado.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reiterado esta compatibilidad al no apreciarse doble imposición, precisamente por la distinta naturaleza y presupuesto de hecho de cada figura tributaria⁴.

Desde el punto de vista jurídico no existe incompatibilidad entre ambos tributos, dado que responden a hechos imponibles distintos y autónomos. Es práctica habitual que numerosos ayuntamientos exijan de forma simultánea el ICIO y la tasa por licencia de obras cuando concurren los requisitos para su liquidación.

En el siguiente cuadro se exponen las principales diferencias:

⁴ **Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1998** (Roj: STS 3314/1998). En este pronunciamiento el Supremo afirma que el hecho imponible del ICIO —la realización de una construcción, instalación u obra— es distinto al de la tasa por licencia de obras o urbanística —la actividad municipal de control y concesión de la licencia—, de modo que ambos tributos pueden coexistir sin vulnerar el principio de no doble imposición por tratar objetos distintos.

Característica	Impuesto (I.C.I.O.)	Tasa por Licencia de Obras
Hecho Imponible	La realización material de cualquier construcción, instalación u obra dentro del municipio.	La actividad municipal de contraste de los proyectos con la legalidad urbanística para expedir la licencia.
Alcance	No incluye estudios previos, anteproyectos ni proyectos básicos o de ejecución.	Se basa fundamentalmente en el examen técnico de los proyectos y la actividad administrativa.
Momento del Devengo	Se devenga en el momento de iniciarse efectivamente la construcción o instalación.	Se produce cuando se inicia la prestación del servicio municipal o la actividad de control.
Independencia de la Licencia	El impuesto nace aunque la licencia no se haya obtenido, siempre que exista la obra.	La tasa es el presupuesto para que el Ayuntamiento realice la actividad técnica de verificación.
Efecto de no construir	La licencia faculta para realizar la obra pero no obliga; si no se hace la obra, no se consolida el impuesto.	Si el servicio se presta (revisión del proyecto), la tasa es procedente aunque el interesado decida no construir finalmente.

7. LA BASE IMPONIBLE DEL ICIO, REGULACIÓN LEGAL

La base imponible del ICIO ha permanecido en gran medida estable desde su creación en la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, centrada en el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Las reformas que se han producido a lo largo del tiempo han afectado, en su mayoría, a los tipos impositivos, bonificaciones, exenciones y gestión administrativa, pero no han alterado de forma sustancial la forma en que se calcula la base imponible.

Actualmente y conforme al artículo 102 del TRLRHL, la base imponible del ICIO 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.

Por su parte, el presupuesto de ejecución estaría formado normalmente por costes directos, tales como mano de obra, materiales, gastos de amortización, conservación y funcionamiento de máquinas e instalaciones necesarias para realizar la obra. Así como los costes indirectos, entre los que podemos citar los gastos de oficinas, comunicaciones, talleres, almacenes, el coste del personal técnico y administrativo y otros imprevistos⁵.

La ley excluye expresamente de la base imponible el IVA y demás impuestos análogos de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con la construcción, instalación u obra, los honorarios profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre estrictamente el coste de ejecución material (art. 102 del TRLRHL).

7.1. Criterios jurisprudenciales sobre partidas incluidas y excluidas

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado el alcance de la base imponible, estableciendo que deben incluirse únicamente los conceptos que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y que carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada⁶.

Así, en la STS de fecha de 14 de mayo de 2010 (Roj: STS 2666/2010), se fija doctrina legal para el caso de parques eólicos, señalando que forman parte de la base imponible no solo las obras civiles necesarias, sino también todos los elementos esenciales para la captación de energía (como aerogeneradores o placas solares) que

⁵ El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Los impuestos Municipales Potestativos. Ismael Jiménez y Lucía Molinos Rubio (Banco de Conocimientos del INAP, 2011).

⁶ Sobre la cuantificación de la base imponible en parques eólicos, Calvo del Castillo sostiene que el hecho imponible del ICIO no se limita a la obra civil, sino que abarca aquellas instalaciones que, por sus dimensiones y efecto transformador del entorno, requieren de licencia urbanística. En este sentido, componentes como los fustes y las palas de los aerogeneradores deben incluirse en la base imponible al ser elementos externos y visibles que afectan el paisaje y el medio ambiente. Calvo del Castillo, V. (2003). *La base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras correspondiente a un parque eólico*. Informes de las asesorías jurídicas de los entes locales. Fundación Democracia y Gobierno Local. QDL, 1. Págs. 143-149.

figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada.

Esta doctrina se extiende a instalaciones fotovoltaicas por la STS de fecha 23 de noviembre de 2011 (Roj: STS 7630/2011) y de 9 de diciembre de 2011 (Roj: STS 8410/2011), que consideran incluidos en la base imponible todos los elementos integrados y esenciales para la producción de energía, aunque sean fabricados por terceros, siempre que no tengan independencia funcional y orgánica respecto de la instalación.

Por el contrario, quedan excluidos conceptos como el coste de gestión de residuos, estudios de impacto ambiental, partidas de control de calidad, seguridad y salud, y cualquier documento que, aunque tenga partida presupuestaria propia, no integre el coste de ejecución material de la obra.

En la STS de fecha 21 de junio de 1999 (Roj: STS 4363/1999), el Tribunal considera incluibles, en relación con una empresa del sector energético, las instalaciones eléctricas técnicas (cuadros, celdas, transformadores, equipos de distribución, control y protección), así como los elementos técnicos necesarios para el funcionamiento de la instalación, cuando no son meros bienes muebles independientes y se incorporan de forma estable y permanente a la obra. Asimismo, entiende incluidos los equipos e instalaciones que, junto con la obra civil, constituyen un todo único, funcional y técnicamente inseparable. El Tribunal subraya que estas partidas sí forman parte del coste real y efectivo de la obra, al ser imprescindibles para que la instalación cumpla su finalidad

La STS de fecha 5 de octubre de 2004 (Roj: STS 6199/2004), señala que la obra está integrada no sólo por 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. En el caso expuesto, el Ayuntamiento ya había excluido correctamente, entre otras, las siguientes partidas: estudio de seguridad e

higiene, determinados elementos de instalaciones y equipamientos como electrobombas, muebles de fregadero, calentadores de agua, extintores, antenas y amplificadores, porteros automáticos y telefonillos, extractores, buzones o rótulos. Respecto de estas partidas, el Tribunal considera correcta su exclusión y no entra a revisarlas.

La STS de fecha 20 de febrero de 1995 (Roj: STS 8619/1995) aclara que el coste real y efectivo no comprende todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino solo los que se integran en el presupuesto presentado para su visado, excluyendo los gastos generales y el beneficio industrial del contratista.

La STSJ de La Rioja 153/2004 de fecha 15 de marzo de 2004 (Roj: STSJ LR 219/2004) y la STS de fecha 18 de enero de 1995 (Roj: STS 8246/1995) confirman la exclusión de partidas relativas a control de calidad, seguridad y salud, así como de la maquinaria industrial que no sea parte integrante del presupuesto de ejecución material.

Se puede concluir que la base imponible del ICIO está constituida por el coste real y efectivo de la obra y este incluye todas las partidas que quedan integradas en la construcción, instalación u obra y que, sin estas, no tendría su razón de ser. Se trata de partidas que integran el presupuesto de ejecución material, siempre que sean necesarias para la obtención de la licencia urbanística y formen parte del proyecto de ejecución.

En consecuencia, se incluyen las partidas que:

1. Figuran en el proyecto para el que se solicita la licencia
2. Carecen de identidad propia respecto de la obra
3. Son elementos técnicos inseparables
4. Sirven para la habitabilidad o utilización del inmueble
5. Requieren licencia de obras o urbanística

En último término, cabe destacar la STS 273/2021, 25 de febrero de 2021 (Roj: STS 827/2021) que permite determinar si el Ayuntamiento puede modificar en la liquidación definitiva del ICIO el método de cálculo utilizado en la liquidación provisional (módulos de valoración por presupuesto de ejecución material), y si ese cambio permite incluir partidas no valoradas en la liquidación provisional. Se concluye

que, para la liquidación definitiva, tras la comprobación administrativa, la Administración puede determinar el coste real y efectivo, aunque haya variado respecto de la liquidación provisional empleada, siempre que dicho coste derive del presupuesto de ejecución material.

Este pronunciamiento refuerza que la base imponible se fija sobre el coste final de ejecución material real, y no sobre estimaciones puramente formales o módulos, no admitiendo la inclusión de partidas que no estuvieran contempladas en el presupuesto de ejecución material originario.

7.2. Criterios establecidos en las consultas vinculantes de la DGT y SGTL

Se referencian las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos número V3251-20, de fecha 30 de octubre de 2020 (consulta relacionada con la reforma de las instalaciones de las entidades financieras y en relación con las partidas de costes de las pantallas de televisión, los terminales de trabajo, los recicladores, la instalación de intrusismo y seguridad, las cajas de seguridad y los cajeros automáticos) y número V0173-22, de fecha 3 de febrero de 2022 (consulta relacionada con la ampliación de la superficie de una fábrica y la instalación del equipo industrial correspondiente).

Queda reiterado que para incluir una partida en la base imponible del ICIO deben cumplirse dos requisitos:

- Que los elementos queden integrados en la unidad de obra de que se trate o sean necesarios para su ejecución.
- Que sirvan para proveer a la construcción, instalación u obra de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.

Se excluyen de la base imponible los elementos que, aunque se utilicen en el proceso de fabricación o actividad, no sean inseparables de la obra ni estén integrados en el proyecto para el que se solicita la licencia. En estos casos, solo se incluye el coste de su instalación, no el de adquisición de la maquinaria.

La Subdirección General de Tributos Locales, en consulta vinculante número V1840-07, de fecha 7 de septiembre de 2007 coincide con la doctrina jurisprudencial y doctrinal, declarando que se incluyen en la base imponible los elementos que figuren en el proyecto y sean inseparables de la obra, aunque hayan sido fabricados fuera de la misma, siempre que sean esenciales para la funcionalidad de la instalación y no tengan independencia funcional y orgánica.

La consulta vinculante número V1269-21, de fecha 6 de mayo de 2021 de la Subdirección General de Tributos Locales, referida a un apicultor en régimen trashumante y de autoconsumo que pretende trasladar sus instalaciones de forma provisional a otras localidades, precisa que si la instalación de colmenas está sujeta a licencia urbanística, puede existir hecho imponible del ICIO. Al tratarse de una instalación temporal, la base imponible del ICIO se limita al coste de instalación de las colmenas y elementos auxiliares, pero no al precio de adquisición de las colmenas, salvo que vayan a permanecer de forma permanente en el terreno.

Finalmente, en la más reciente consulta Vinculante Subdirección General de Tributos Locales V1024-25, de 20 de junio de 2025, se resuelven las dudas de una entidad sobre qué elementos de la reforma de un centro deportivo deben tributar en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Para determinar si la nueva maquinaria y mobiliario del gimnasio deben tributar, la DGT establece dos condiciones acumulativas que deben analizarse:

1. Integración: Que los elementos queden integrados en la unidad de obra o sean necesarios para su ejecución, con vocación de permanencia y no como un montaje sustituible.
2. Esencialidad: Que sirvan para proveer servicios esenciales para la habitabilidad o utilización del local, independientemente de si son necesarios para la actividad económica específica (ya que el ICIO no grava la actividad, sino la construcción).

Como nota importante, se destaca que corresponde al órgano gestor del ayuntamiento analizar cada partida individualmente para verificar si cumple estos requisitos técnicos y urbanísticos según la normativa autonómica aplicable.

7.3. Exclusiones consolidadas por la doctrina y jurisprudencia

7.3.1. Gastos generales y beneficio industrial

En relación con los gastos generales y el beneficio industrial del contratista, a los que se refieren el art. 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, la jurisprudencia viene señalando que no se pueden incluir en la base imponible (STS de fecha 14 de mayo de 2010, Roj: STS 2666/2010).

A tal fin, estas partidas se deben excluir de la base imponible del ICIO cuando se acredite debidamente su existencia y cuantía.

La exclusión requiere que el beneficio industrial aparezca desglosado en el presupuesto, certificaciones de obra, facturas o contabilidad.

No es suficiente la simple mención porcentual o la existencia de documentos privados posteriores a la liquidación.

Estas partidas no miden la capacidad económica vinculada a la construcción, sino al volumen de negocio del constructor, lo que lo hace improcedente en la base imponible del ICIO (STS de fecha 31 de mayo de 2003, Roj: STS 3735/2003).

La carga de la prueba recae sobre el contribuyente y la omisión de ese desglose en los documentos no puede suplirse por manifestaciones de las empresas participantes ni por documentos ad hoc. (STSJ de Madrid número 745/2000, de fecha 17 de julio de 2000 -Roj: STSJ M 9724/2000- y número 473/2005 de fecha 20 de mayo de 2005- Roj: STSJ M 17274/2005-).

Si se pretenden deducir de certificaciones de obras, corresponde al obligado la carga de la prueba mediante aportación de facturas (STSJ Madrid número 693/2010, de fecha 24 de junio de 2010 -Roj: STSJ M 12451/2010-).

7.3.2. Estudio de seguridad e higiene en el trabajo

Se trata de un gasto ajeno al estricto coste el concepto de obra civil que no se puede integrar en la base imponible del ICIO aunque haya de incluirse en los proyectos de edificación y obras (STS de fecha 17 de noviembre de 2005, Roj: STS 8017/2005)⁷.

7.3.3. Otras partidas a excluir de la base imponible del ICIO

Los equipos, maquinaria e instalaciones contruidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella y que, por sí mismos, no necesitan licencia urbanística, salvo el coste de su instalación o colocación. Se excluye, por tanto, el coste de lo instalado.

La STS de fecha 18 de junio de 1997 (Roj: STS 4314/1997) apunta que entre las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra no se incluyen el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas (sí el coste de su instalación o colocación) y tampoco se incluye el coste de las instalaciones sobre la obra civil. Se remite a las sentencias de 24 de julio de 1999, 15 de abril de 2000, 16 de diciembre de 2003 y 30 de marzo de 2002.

El Tribunal Supremo insiste en la Sentencia de fecha 17 de noviembre de 2005 (Roj: STS 8017/2005) en la exclusión de la base imponible del ICIO del coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo su instalación, indicando que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, aunque precisen alguna otra autorización administrativa.

Se excluyen, por tanto, las partidas de costes relativas a maquinaria y aparatos con identidad propia mobiliario (mesas, sillas etc.), electrodomésticos móviles (televisiones, lavadoras etc.), adornos (cuadros, espejos etc.), material de oficina (ordenadores, impresoras etc.) y equipamiento, aunque se relacionen en el proyecto.

⁷ En cuanto a la inclusión en el presupuesto de ejecución material de la partida relativa a «seguridad e higiene en el trabajo», se ha dejado sentado ya en las sentencias de 15 de abril de 2000 y 16 de diciembre de 2003 que la partida de «seguridad e higiene en el trabajo», aunque haya de incluirse en los proyectos de edificación y obras, es un gasto ajeno al estricto costo del concepto de la obra civil y no puede integrar la base imponible del ICIO.

ROUANET MOSCARDÓ, J. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): partidas no incluibles en el hecho imponible. *Diario LA LEY*. 4 de febrero de 2011, n.º 7562. Ref. D-47. Editorial LA LEY. Ref. LA LEY 124/2011.

7.4. Algunas interpretaciones jurisprudenciales autonómicas

7.4.1. Comunidad Autónoma Valenciana (TSJ)

La doctrina señalada anteriormente está consolidada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la normativa vigente.

La Sentencia número 10/2001 de fecha 12 de enero de 2001, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, ya resolvió un recurso de apelación contra la denegación del Ayuntamiento de Valencia de devolver parte del ICIO pagado por la construcción de un edificio en el jardín botánico.

La Sentencia declaró que tan sólo integran la base imponible del ICIO las obras para las que se solicitó licencia urbanística, siendo ajenas a la base imponible aquellas partidas que no integren el presupuesto de ejecución material de las obras.

En la sentencia número 31/2002 de fecha 2 de enero de 2002, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana resolvió las partidas a integrar en la base imponible del ICIO por la reparación del aire acondicionado y calefacción en un edificio público. La Sala aplicó la doctrina del Tribunal Supremo según la cual el objeto del ICIO no está constituido por el valor de lo instalado, sino por el coste de su instalación, y únicamente cuando esta instalación suponga una verdadera actividad de obra sujeta a licencia urbanística.

7.4.2. Madrid (TSJ)

Resulta de especial interés invocar la sentencia del STSJ Madrid 1227/2011, de 14 de julio de 2011 (Rec. 157/2011). Reitera la exclusión del BI y GG incluso cuando el presupuesto inicial no los desglosaba, pero permite la prueba posterior por el sujeto pasivo para deducirlos de la liquidación definitiva.

De esta forma, se indica que no existe una norma que obligue a detallar estas partidas en las facturas o presupuestos mercantiles de la misma forma que se exige con las cuotas de impuestos. Por lo tanto, la administración no puede rechazar la deducción

solo porque el desglose se presente de forma posterior al inicio de las actuaciones inspectoras.

7.4.3. Cataluña (TSJ)

Como pronunciamiento a destacar podemos citar la sentencia relevante: STSJ Cataluña 59/2018, de 23 de enero de 2018 (Rec. 26/2017). Esta resolución reitera que la base imponible está constituida por el coste de ejecución material, el cual incluye no solo la albañilería, sino todas las instalaciones que sirven para proveer servicios esenciales para la habitabilidad o utilización del inmueble.

El tribunal desestima la pretensión de la recurrente de excluir elementos que considera esenciales para la funcionalidad de la vivienda. Se incluyen, respecto al mobiliario de cocina y electrodomésticos, los muebles, encimeras, estantes, hornos, placas vitrocerámicas y campanas extractoras, al entender que se ensamblan al inmueble y son necesarios para que la construcción constituya una vivienda⁸.

Más reciente, cabe destacar la STSJ CAT 30/2025 de fecha 9 de enero de 2025. (Rec. Núm. 1630/2024), que ratifica que los siguientes conceptos no forman parte del "coste de ejecución material" y, por tanto, deben excluirse:

- Gastos Generales: Costes indirectos de estructura de la empresa constructora.
- Beneficio Industrial: El margen de ganancia comercial del contratista.

El núcleo del debate jurídico se centró en cómo y cuándo se deben probar estas exclusiones. Así, el tribunal acepta como válidos los "certificados de costes indirectos" emitidos por los contratistas y ratificados judicialmente, aunque sean documentos privados elaborados con posterioridad a la obra para desglosar conceptos que no figuraban detallados en las facturas iniciales.

⁸ La resolución alude, a su vez, a la sentencia nº 397/2012, de 12 de abril (rec. 302/2011) *"la decisión en torno a la integración de determinados elementos o maquinarias en la base imponible del ICIO dependerá de las circunstancias y, sobre todo, de la autonomía funcional de los referidos mecanismos"*

7.4.4. Cantabria (TSJ)

La STSJ Cantabria 350/2015, de 28 de septiembre de 2015 (Rec. Núm. 92/2015), establece como criterio de inclusión/exclusión la distinción entre los elementos esenciales y ornamentales. De esta forma, se incluyen en la base imponible aquellas instalaciones que son esenciales para la habitabilidad o utilización de la obra (electricidad, fontanería, saneamiento, ascensores, etc.) y se excluyen los elementos que no forman parte inseparable de la obra civil o que tienen un carácter puramente ornamental o decorativo y que pueden ser retirados sin menoscabo de la estructura, como es el caso de las lámparas y apliques.

En relación con el mobiliario (camas, mesas, sillas, etc.), el tribunal confirma debe quedar fuera de la base imponible, ya que no son necesarios para la ejecución de la obra en sí.

7.4.5. País Vasco (TSJ)

La STSJ 901/2012 del País Vasco de 21 de septiembre de 2012 (Rec. 138/2012) se centra en la sujeción al ICIO de obras portuarias y la determinación de su base imponible. El tribunal resuelve un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento contra una sentencia que anuló una liquidación del ICIO efectuada a la Autoridad Portuaria por la construcción de dos pabellones. La controversia principal radica en si estas obras, destinadas a almacenaje en zona portuaria, requieren licencia municipal y, por ende, si están sujetas al impuesto. El tribunal determina que las obras de nueva construcción realizadas por las Autoridades Portuarias en dominio público son obras públicas de interés general y no están sometidas a control preventivo municipal (licencia). Al no exigirse licencia, no se produce el hecho imponible del ICIO⁹.

⁹ La sentencia se expresa en los siguientes términos: con cita de la STS de 1 de febrero de 2005 (RJ 1.128) señala " tan solo las obras de " edificios o locales destinados a equipamientos culturales o recreativos, certámenes feriales y exposiciones", las que, según el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 40/98, de 19 de febrero , no están exceptuadas de licencia municipal pese a lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LPMM 27/92, de 24 de noviembre, y a las que no les resulta aplicable la excepción del control municipal a que se refiere el artículo 19.3 de la citada ley " y concluye que " en consecuencia, dado que la necesidad de previa licencia de obra no viene impuesta en el presente caso ni por la interpretación constitucional y jurisprudencial del artículo 19 de la LPMM, ni tampoco se destaca el supuesto de hecho que diese lugar a la necesidad del informe sobre observancia del Plan Especial a que se refiere su apartado 1..."

8. CONCLUSIÓN

Puede afirmarse que tanto la jurisprudencia como la doctrina en materia de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se encuentran claramente asentadas y consolidadas.

Los criterios jurisprudenciales y la doctrina establecida han sido ampliamente acogidos por la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas Comunidades Autónomas, y ha seguido fielmente la doctrina del Tribunal Supremo.

En consecuencia, estos criterios interpretativos son plenamente claros y vinculantes para las Administraciones Locales, tanto en la práctica de las liquidaciones definitivas del tributo como en las actuaciones de comprobación e inspección tributaria del ICIO, garantizando una aplicación homogénea del impuesto conforme a su naturaleza, finalidad y límites legales.

9. BIBLIOGRAFÍA

- BATLLE GUILLÉN, C. "Partidas de costes a incluir en la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras correspondiente a las instalaciones con maquinaria, en las liquidaciones provisional o definitiva que se practiquen por dicho Impuesto". *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 22, ref. 3428/1999, p. 3428, 1999.
- CABEZUELO VALENCIA, D. "El procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales: aspectos prácticos de su tramitación". *Haciendas Locales*. Editorial LA LEY, ref. 12406/2025, 1 septiembre 2025.
- CALVO SALES, T. "El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO". *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 2007.
- CANO MURCIA, A. "Jurisprudencia a mano sobre el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras". *El Consultor Urbanístico*. Editorial Aranzadi LA LEY, ref. LA LEY 9157/2016, 2016.
- GÓMEZ MELERO, J.G. "El impuesto de construcciones, instalaciones y obras". En: MORENO GONZÁLEZ, Saturnina y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (dirs.). *El ordenamiento tributario y presupuestario local: Análisis interno y*

comunitario. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 345-375. ISBN 978-84-1169-389-9, 2023.

PRIETO ROMERO, C. "El procedimiento de elaboración de ordenanzas por las entidades locales". *Revista digital CEMCI*, n.º 43. ISSN 1989-5453, julio-septiembre 2019.

SÁNCHEZ GARCÍA, N. *Tributos Locales. Comentarios y casos prácticos*. Madrid: Centro de Estudios Financieros. ISBN 978-84-454-4543-3, 2023.

SANTANDRÉU MONTERO, J.A. *Reflexiones sobre el impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras*. Madrid: Fundación Democracia y Gobierno Local. Serie Claves del Gobierno Local, n.º 4. ISBN 84-609-7875-3. Disponible en: <https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/>, 2005.