

Expedient 404/25

El Consell Tributari, en sessió de 25 de setembre de 2025, ha aprovat el següent informe:

“El Consell Tributari, en sessió de 25 de setembre de 2025, de conformitat amb l'article 47.1.b) de la Llei 1/2006, de 13 de març, reguladora del règim especial del municipi de Barcelona i l'article 2.1.b) del seu Reglament orgànic, emet informe relatiu a la proposta realitzada per la Gerència de Pressupostos i Hisenda sobre la modificació de l'Ordenança fiscal 2.1, reguladora de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres. La sol·licitud d'emissió d'informe de 2 de setembre de 2025 s'acompanya en la mateixa data dels següents documents: (i) proposta de text del projecte normatiu; (ii) document on consta la redacció vigent, la proposta de modificació normativa i l'explicació succinta de la motivació de la proposta; (iii) informe de 9 de novembre de 2024 de l'Institut Municipal d'Hisenda justificatiu sobre la proposta de modificació de l'Ordenança fiscal de l'Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (en endavant, ICIO) en relació al sistema de gestió de l'impost (autoliquidació complementària quan finalitzen les obres); (iv) informe justificatiu de 30 de juny de 2025 de l'Institut Municipal d'Urbanisme sobre la modificació relativa a la bonificació de les obres realitzades sota el programa de regeneració urbana; (v) informe justificatiu de 30 de juny de 2025 de la Gerència d'àrea d'urbanisme relatiu a determinades adaptacions derivades dels canvis normatius produïts en relació a les bonificacions de l'impost; i (vi) informe justificatiu de 30 de juny de 2025 de l'Agència d'Energia de Barcelona sobre una modificació relativa a la bonificació per la instal·lació de sistemes d'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia provinent del sol. En data 18 de setembre de 2025 s'ha rebut informe complementari, de la mateixa data, de l'Institut Municipal d'Hisenda relatiu a la introducció de l'article 12 sobre la proposta de modificació de l'Ordenança fiscal de l'ICIO en relació a la previsió de que es pugui realitzar una autoliquidació complementària de la inicial en el cas que es modifiqui el projecte i/o el pressupost durant l'execució de les obres.

L'examen que realitza el Consell Tributari sobre les ordenances reguladores dels ingressos de dret públic, així com sobre qualsevol altra disposició de caràcter general, relativa totalment o parcialment als ingressos de dret públic, es limita a l'anàlisi jurídica dels textos normatius continguts a l'expedient.

El present informe se centra en l'anàlisi d'aquells preceptes, o parts d'ells, que han estat identificats pel propi Ajuntament com objecte de modificació en la proposta normativa lliurada al Consell Tributari en data 2 de setembre de 2025 i que es transcriuen de forma destacada.

INFORME

I.- Introducció

La proposta normativa introdueix un nou supòsit de bonificació; actualitza i adapta determinada remissió normativa i la referència a òrgan de l'estructura municipal; afegeix l'obligació de presentar autoliquidació complementària de l'impost quan es modifiqui el projecte de la construcció, instal·lació o obra i/o es produeixi un increment del seu pressupost; regula el règim de les devolucions dels ingressos efectuats per autoliquidacions provisionals en els casos de renúncia, denegació, caducitat o anul·lació de la llicència; modifica el sistema de gestió de l'ICIO, en concret, suprimeix els apartats 3 i 4 de l'art. 11 i introdueix els articles 14è a 16è on es conté la configuració del nou sistema de gestió que s'adopta; regula un nou supòsit que contempla el canvi de subjecte passiu i el destinatari de la liquidació definitiva; i, finalment, introdueix una disposició transitòria per tal d'ajornar aquest nou sistema d'autoliquidació a les construccions, instal·lacions i obres que finalitzin a partir de l'1 de gener de 2027.

II.- Sobre el procediment normatiu

El procediment per a la modificació de l'Ordenança fiscal (OF) haurà d'ajustar-se a les previsions contingudes als articles 15 a 19 del RDL 2/2004 pel que s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL) i l'expedient haurà de contenir tota la documentació exigida per la normativa aplicable, incloent-hi el preceptiu informe econòmic financer que valori les conseqüències pressupostàries derivades de l'aprovació de l'ordenança

Sense perjudici del que s'ha afirmat, el Consell Tributari realitza les següents precisions i observacions a la proposta normativa que se li sotmet a informe:

III.- Observacions

Se sotmet a informe del Consell Tributari la modificació dels articles 7è, 11è i 12è i la introducció dels articles 13è a 17è i d'una disposició transitòria a la referida OF, la nova

redacció dels quals és la transcrita a continuació en els apartats corresponents (es marquen en color vermell i ratllats, en el seu cas, els canvis respecte a la redacció anterior):

1.- Modificació de l'article 7è amb la incorporació d'un nou apartat A5 que afegeix un nou supòsit de bonificació amb el contingut següent:

"A5. Construccions, instal·lacions i obres a edificis dintre dels àmbits del programa de Regeneració Urbana95%

- e) la reparació d'immobles afectats per patologies estructurals (aluminosi, carbonatació, tèrmits, etc.) i per deficiències constructives que afectin a la seguretat de l'edifici,*
- e) la rehabilitació de les façanes, mitgeres i/o cobertes d'edificis existents,*
- e) la millora o adequació de les instal·lacions comunitàries, xarxes de sanejament, aigua, electricitat, gas canalitzat, telecomunicacions, etc dels edificis*
- e) la incorporació d'elements de construcció sostenible en edificis existents per a la millora de la sostenibilitat i l'eficiència energètica, la millora de l'aïllament tèrmic, aïllament acústic, l'habitabilitat, instal·lació d'energia solar, etc.*
- e) Altres obres relacionades amb la regeneració urbana, com desviaments de serveis"*

Aquesta modificació s'acompanya de la següent motivació expressada en l'informe justificatiu de 30 de juny de 2025 de l'Institut Municipal d'Urbanisme:

"5. L'Ordenança fiscal 2.1, NO preveu en el seu redactat vigent bonificacions en el pagament del tribut, per les obres realitzades baix el programa de Regeneració Urbana, tot i tenir un caire tant social com econòmic rellevant.

6. Cal recordar que el programa de Regeneració Urbana es desenvolupa dintre d'àmbits amb característiques socio-econòmiques diferenciades, s'aglutinen variables tals com un parc d'habitatges envellit, sovint amb deficiències d'abast estructural, i on s'apleguen persones amb un nivell de dificultat econòmica i d'accés a informació i ajuts rellevant.

7. Tenint present l'anterior, els edificis recollits dintre dels àmbits de Regeneració Urbana, donades les situacions d'envelliment i estat estructural, son subjectes d'obres i instal·lacions de gran calat, amb pressupostos d'execució material elevats, el que genera una liquidació, d'acord amb l'Ordenança fiscal 2.1, de gran intensitat pel nivell econòmic del barri.

8. *Per aquest motiu, es considera necessari incloure com a supòsit de bonificació les obres e instal·lacions desenvolupades dintre del marc del programa de Regeneració Urbana, establint-se un 95% de bonificació sobre aquestes.”*

Aquesta modificació respon a allò que preveu l'article 103.2 del TRLRHL en tant disposa:

“2. Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto:

a) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”

La regulació proposada s'emmarca dins d'aquesta previsió legal i no contradiu el contingut de la norma estatal per la qual cosa no correspon realitzar cap retret a la incorporació d'aquest nou benefici fiscal. Malgrat això, sí caldrà fer una observació de caràcter formal al text proposat atès que incorpora una enumeració de supòsits, que anirien de la lletra a) a la e), sense expressar que es tracta d'una especificació de la categoria general “*construccions, instal·lacions i obres a edificis dintre dels àmbits del programa de Regeneració Urbana*”, constituint per tant un llistat de les actuacions que són objecte de la bonificació.

Per altra part, i sobre la declaració de l'especial interès o utilitat municipal, caldrà remetre a allò que s'expressarà més endavant.

2.- Modificació de l'article 7è, apartat B.3, amb el contingut següent:

“B3. Obres i instal·lacions, destinades a conservació i manteniment, sobre edificis o locals urbanísticament protegits (nivell de protecció C ~~segons Llei 9/1993, de 30 de setembre, del patrimoni cultural català~~ segons el Pla Especial de protecció del Patrimoni arquitectònic historicoartístic de la ciutat de Barcelona, aprovat pel Plenari del Consell Municipal l'any 2000).....35%”

Aquesta modificació s'acompanya de la següent motivació expressada en l'informe justificatiu de 30 de juny de 2025 de la Gerència d'àrea d'urbanisme:

“Es substitueix la normativa originària per la nova aplicable al nivell C de protecció: el Pla Especial de protecció del Patrimoni arquitectònic historicoartístic de la ciutat de Barcelona, aprovat pel Plenari del Consell Municipal l'any 2000.”

Cap observació específica requereix la modificació proposada, que respon a una qüestió de mera adaptació a la normativa vigent. Al respecte, cal esmentar que la llei 9/1993, de 30 de setembre, del patrimoni cultural català refereix en la seva part introductòria que *“S'estableixen tres categories de protecció, comunes a béns mobles, immobles i immaterials: els béns culturals d'interès nacional, els béns catalogats i la resta de béns integrants de l'ampli concepte de patrimoni cultural definit per l'article 1.”*

I l'article 18 de l'expressada norma indica que

“-1 Ultra els béns culturals d'interès nacional i els béns catalogats, fan part també del patrimoni cultural català els béns mobles i immobles que, tot i no haver estat objecte de declaració ni de catalogació, reuneixen els valors descrits en l'article 1.

*-2 En tot cas, fan part del patrimoni cultural català els béns mobles següents:
(...)”.*

Recollint una relació de tipus de béns que s'inclouen en aquesta categoria. Pel que fa a la ciutat de Barcelona i segons resulta de la seva pàgina en internet (<https://ajuntament.barcelona.cat/ecologiaurbana/ca/serveis/la-ciutat-funciona/urbanisme-i-gestio-del-territori/proteccio-del-patrimoni-arquitectonic>), es va entendre que

“La Llei parteix d'un concepte ampli del patrimoni cultural de Catalunya i és objecte d'aquesta, la protecció, conservació, la investigació, la difusió i el foment del patrimoni cultural. S'estableixen dues categories de protecció A i B comunes a béns mobles, immobles i immaterials i deixa entreveure una altra categoria.

El problema entre la protecció i els plans urbanístics es va intentar superar amb la redacció dels Plans Especials de Protecció del Patrimoni Arquitectònic i Catàleg adaptats territorialment als districtes de la ciutat i aprovats definitivament al llarg de l'any 2000. Aquesta solució ha permès coordinar els criteris de protecció i els del planejament, de manera que la protecció s'ajusta actualment de forma molt més efectiva.

Els Plans estableixen quatre nivells de protecció. La categoria superior la formen els elements amb nivell A (Bé Cultural d'Interès Nacional), decidits per la Generalitat. La següent categoria la formen els de nivell B (Bé Cultural d'Interès Local), decidits per l'Ajuntament i ratificats per la Generalitat. El nivell C (Bé d'Interès Urbanístic) és competència absoluta de l'Ajuntament. Per últim, els de nivell D (Bé d'Interès Documental). Per a les tres primeres categories és obligat el manteniment, no és possible l'enderroc, mentre que al nivell D es permet l'enderroc després de presentar i ser aprovat un estudi històricoarquitectònic.”

La modificació de l'ordenança que ara s'analitza respon a aquesta estructura i al desig d'adaptar la bonificació a les tres categories de béns referides (nivells A a C).

3.- Modificació de l'article 7è.1 en la seva part final en allò que es refereix a l'acord de declaració d'interès especial o utilitat municipal, amb el contingut següent:

*“L'acord de declaració d'interès especial o utilitat municipal i de determinació del percentatge de bonificació aplicable, serà adoptat per la Comissió d'Ecologia, Urbanisme i ~~Mobilitat~~ **Mobilitat i Habitatge**, per delegació del Plenari del Consell Municipal, prèvia sol·licitud del subjecte passiu.”*

Aquesta modificació s'acompanya de la següent motivació expressada en l'informe justificatiu de 30 de juny de 2025 de la Gerència d'àrea d'urbanisme:

“S'ajusta el nom de la Comissió encarregada d'acordar certes bonificacions al seu nom actual”.

L'OF dona compliment a la previsió normativa continguda a l'article 103.2.a) del TRLRHL (“Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”) i l'adapta a l'estructura orgànica de l'Ajuntament, resultant que la modificació proposada ara constitueix una simple adequació a la nova denominació de l'òrgan a què es referia l'OF.

4.- Supressió dels apartats 3 i 4 de l'article 11è i introducció dels articles 12è a 17è (que actualment és l'article 12è).

El Consell Tributari, en sessió de 25 de juny de 2025, ja va aprovar informe relatiu a la proposta normativa que modificava el sistema de gestió de l'ICIO, suprimia els apartats 3 i 4 de l'article

11 i introduïa els articles 12 i 13. La modificació normativa no es va materialitzar en aquell moment i es presenta ara novament, encara que corregida i ampliada. Per tant, caldrà en aquest moment partir de les consideracions i observacions realitzades en el seu dia en tot allò que resulti adient en el ben entès que la proposta normativa que ara s'analitza amplia l'àmbit de la que va ser formulada anteriorment i incorpora en part les observacions que ja van ser formulades en l'informe esmentat.

A) En l'article 11è es modifica el seu encapçalament que passaria de "Gestió i liquidació" a "Autoliquidació provisional" i se suprimeixen els apartats 3 i 4, tot amb l'objectiu d'adaptar el precepte a la nova configuració de la gestió del tribut.

B) La redacció del nou article 12è és la següent:

"Art. 12è. Modificació del projecte i/o el pressupost d'execució

Quan es modifiqui el projecte de la construcció, instal·lació o obra i/o es produïu un increment del seu pressupost o bé la modificació exigeixi recalcular els costos de referència, el subjecte passiu haurà de practicar i abonar l'autoliquidació complementària per la diferència entre el pressupost inicial i el modificat sense que siguin exigibles recàrrecs i interessos de demora.

En el cas que el subjecte passiu no hagi practicat la corresponent autoliquidació amb l'abonament de la diferència, l'Administració municipal podrà practicar i notificar una liquidació provisional per la quantitat que procedeixi."

Aquest precepte incorpora una previsió que no apareixia en la proposta de modificació de l'OF de l'impost sobre la qual ja es va pronunciar aquest Consell en el seu informe 402/24 per la qual cosa es va demanar informe justificatiu específic relatiu a la mateixa.

En el seu informe, de data 18 de setembre de 2025, que s'incorpora a l'expedient, el Director de la inspecció de l'IMH justifica la proposta de la forma següent: *"Aquesta proposta té com a finalitat donar cobertura a eventuais situacions de caràcter molt singular en les què durant l'execució de les obres es modifica de forma significativa el projecte i l'import del seu pressupost d'execució inicial amb l'afegit de què l'execució material de les obres es dilata molt en el temps"*.

Doncs bé, s'ha de dir a aquest respecte que, com ja vam posar en relleu en el nostre anterior informe i és pacífic en la doctrina i en la jurisprudència del Tribunal Suprem, la configuració

legal de l'impost contempla dues fases en el procediment de gestió, inicial i final, clares i diferenciades, sense obligacions intermèdies, en les quals resulta possible al nostre judici, d'acord amb la més recent posició jurisprudencial dominant, substituir liquidació administrativa per autoliquidació, amb les cauteles que s'hi van dir respecte a la salvaguarda de la liquidació administrativa final i definitiva.

No contempla la Llei obligacions específiques intermèdies, per la qual cosa la introducció d'una nova obligació d'autoliquidar per part del contribuent entre una i altra fase del procediment que realitza la proposta analitzada, podria implicar l'establiment d'una tercera fase en el procediment de gestió per a la qual no existeix habilitació legal.

Tanmateix, res impedeix a l'Administració, sense perjudici de la ulterior autoliquidació i liquidació definitiva i final sobre el cost real i efectiu de l'obra, comprovar la veracitat i l'ajust a la realitat del pressupost que constitueix la base de l'autoliquidació inicial amb caràcter d'ingrés a compte.

De la mateixa manera que existeix l'obligació per part del contribuent de rectificar l'autoliquidació inicial a compte presentada si el projecte i/o el pressupost de l'obra ha estat modificat o no coincideix amb el real.

En ambdós casos, les actuacions tant del subjecte passiu contribuent com de l'Administració tributària són les pròpies del règim general del procediment de gestió en aquesta primera fase i no suposen cap obligació nova o càrrega addicional. Per la qual cosa la referència a aquestes actuacions en l'OF corresponent, no presentaria cap retret de il·legalitat.

Subjau en la regulació de la base imposable de la liquidació inicial a compte d'aquest impost una idea de pressupost fiable, en el sentit de real i raonable. Un pressupost d'execució ajustat a la realitat, visat si és el cas, i, dotat, per consegüent, d'una vocació de permanència. Això és, sens perjudici de la possible existència d'ulteriors desviacions pressupostàries que es consideren comunes. Desviacions quin gravamen troba el seu lloc més apropiat en el moment de la liquidació final de l'impost, basada per expressa disposició legal en "*el coste real y efectivo de la obra*".

Segons l'art.103. 1 i 4 del TRLRHL:

“1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

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

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

(...)

4. Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.”

Al seu torn, l'article 11.1 i 2 de l'OF de Barcelona reguladora de l'ICIO actualment vigent estableix:

“1. El subjecte passiu practicarà l'autoliquidació d'aquest impost que tindrà caràcter d'ingrés a compte, abans de l'obtenció de la corresponent llicència o en el moment d'admissió del comunicat. La base imposable es determinarà en funció del pressupost presentat per la persona interessada, i visat pel Col·legi Oficial corresponent, quan això constitueixi un requisit preceptiu, o bé segons els índexs o mòduls que consten a l'annex d'aquesta Ordenança.

2. Quan, sense haver-se obtingut la llicència o admès el comunicat, s'iniciï la construcció, instal·lació o obra, l'Ajuntament practicarà una liquidació provisional a compte. La base imposable es determinarà d'acord amb el pressupost presentat per la persona interessada, per pròpia iniciativa o a requeriment de l'Ajuntament, i visat pel Col·legi Oficial corresponent, quan això constitueixi un requisit preceptiu, o bé segons els índexs o mòduls que consten a l'annex d'aquesta Ordenança.”

Per consegüent, entén aquest Consell Tributari que les finalitats preteses amb la introducció d'aquest nou article 12 segons l'informe complementari esmentat poden trobar un encaix legal més adequat mitjançant fórmules que no alterin el caràcter bifàsic del procediment.

Concretament, ja que es tracta d'abordar problemes puntuals sorgits respecte dels projectes i/o pressupostos de grans obres que es dilaten en el temps, la seva regulació s'hauria de fer en seu de regulació de l'obligació d'autoliquidar a compte d'acord amb el pressupost que dona inici al procediment de gestió de l'impost que estableix la llei. Això és, no establint una nova obligació d'autoliquidar a compte complementària de la inicial exigible només en determinats casos, sinó concretant i especificant els termes de l'autoliquidació inicial a compte i de l'obligació general del contribuent de procedir a la seva rectificació sempre que el pressupost que li serveix de base no s'ajusti a la realitat i, en particular, en els casos que expressament prevegi l'OF. Tot això, és clar, sens perjudici de les facultats generals de comprovació de les autoliquidacions que en qualsevol cas corresponen a l'Administració.

En aquest sentit s'ha de dir a més que els supòsits que contempla el tenor literal del nou article 12 que es proposa, no compleixen amb les dades del principi de seguretat jurídica. Els supòsits de fet que originen el naixement de l'obligació de realitzar l'autoliquidació complementària prevista en aquest precepte consisteixen en una sèrie de circumstàncies imprecises que produeixen un alt grau d'inseguretat.

Segons el text que es proposa, el contribuent haurà de practicar i ingressar una autoliquidació complementària de la inicial a compte: *“Quan es modifiqui el projecte de la construcció, instal·lació o obra i/o es produís un increment del seu pressupost o bé la modificació exigeixi recalcular els costos de referència”*.

Per tant, es considera que donen lloc al naixement de la corresponent obligació, tot i que no es preveu cap termini per al seu compliment, els següents fets o circumstàncies: a) La modificació d'un projecte (de construcció, instal·lació o obra); b) l'increment del pressupost corresponent a aquest projecte, sigui o no conseqüència d'una modificació del projecte; i c) la modificació d'un projecte que exigeixi recalcular els costos de referència.

Atesa l'amplitud fàctica del fet imposable d'aquest impost, i, en concret, la variada tipologia d'obres i construccions a les quals afecta, una menció imprecisa del que s'entén per modificació del projecte i per increment del pressupost de l'obra, construcció o instal·lació, comprometria seriosament el principi de seguretat jurídica, i donaria cabuda a l'execució d'aquesta

autoliquidació complementària per desviacions pressupostàries que es considerin comunes i que troben encaix fiscal lògic en la liquidació final de l' impost basada en el cost real i efectiu de l' obra. Desviacions que a la nostra manera de veure, en cap cas poden donar lloc a una rectificació de l' autoliquidació o liquidació a compte inicial. A més que la seva inclusió donaria lloc a una situació molt allunyada de les finalitats que es persegueixen amb la modificació de l'OF proposada, que s'expliciten en l'informe justificatiu.

Sí que sembla molt pertinent, per contra, la previsió expressa de no exigència d'interessos de demora ni cap recàrrec en els supòsits en què s'hagi de produir una rectificació de l'autoliquidació a compte inicial quan aquesta rectificació derivi de les singulars circumstàncies sobrevingudes, posteriors al moment de la liquidació inicial, que haurien de ser objecte de previsió expressa.

Per tot això es recomana, no incorporar a l' OF l' article 12 de la proposta i introduir en el seu cas un nou apartat a l' article 11 de l' OF, relatiu a l' autoliquidació a compte inicial, en el qual s' especifiqui la necessitat que el pressupost que serveix de base a l' esmentada autoliquidació s' ajusti a la realitat de l' obra que haurà de ser objecte de liquidació final. Així mateix i en conseqüència, caldrà especificar l'obligació del subjecte passiu de rectificar aquesta autoliquidació inicial quan això no succeeixi, i, en particular , en els casos concrets que s'especifiquen en l'OF.

A aquests efectes, l'ordenança haurà delimitar amb precisió aquelles modificacions substancials del projecte i del consegüent pressupost que generin l'obligació de rectificació esmentada. Així mateix, es recomana que l'ordenança salvi o deixi fora sempre d'aquest àmbit les meres desviacions pressupostàries comunes que s'han d' endegar en la autoliquidació final de l' impost, calculada sobre el cost real i efectiu de l' obra.

C) El nou article 13è quedaria redactat de la manera següent:

“Art. 13è. Devolució dels ingressos efectuats per autoliquidacions provisionals en cas de renúncia, denegació, caducitat o anul·lació de la llicència.

Els subjectes passius tindran dret a la devolució dels imports satisfets en els casos en què es renunciï a la llicència d'obres o urbanística, sigui denegada, o es produeixi la caducitat per causa imputable a l'interessat, salvat que es produeixi el fet imposable.

La devolució podrà instar-se a partir de l'acte exprés de desistiment o renúncia per part del sol·licitant de la llicència o bé de la declaració de caducitat de la llicència per part de l'Ajuntament.

L'ingrés derivat de l'autoliquidació provisional serà indegut quan la llicència que emparava el tribut es declari per resolució administrativa i/o judicial ferma, nul·la de ple dret per ser contrària a l'ordenament urbanístic, computant-se els interessos de demora des del seu ingrés.”

Es pot considerar que la proposta té un caràcter merament aclaridor atès que preveu la devolució dels ingressos efectuats en uns supòsits en què no es realitza el fet imposable de l'impost ja que en tots s'entén que no s'ha portat a terme la construcció, la instal·lació o l'obra que està en la base de la imposició com a manifestació de capacitat econòmica. Per tant, en aquests casos la devolució resulta indiscutible.

Més enllà d'això, la modificació respondria als pronunciaments judicials sobre la matèria i vindria a introduir un doble règim: el previst per als casos de renúncia a la llicència, denegació o caducitat, en què l'ingrés respon a la pròpia dinàmica del tribut i no es meritarien interessos de demora, cosa que no es diu en la proposta i, que per major seguretat jurídica, convindria dir, i el contemplat per al cas en què la llicència que emparava el tribut es declari per resolució administrativa i/o judicial ferma nul·la de ple dret per ser contrària a l'ordenament urbanístic, cas en què l'ingrés serà indegut i s'han de retornar interessos de demora.

Pel que fa al primer grup de supòsits, es pot recordar com la STS de 23 d'octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4356), amb cita d'una anterior, havia declarat en un cas en què no es va executar l'obra, caducant la llicència, que l'ingrés de la liquidació provisional era degut, així es diu:

«TERCERO. - El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la sentencia de la Sala Tercera (Sección Segunda) de fecha 4 noviembre de 2020 (recurso 1869/2018)

Este recurso es sustancialmente igual al recurso 1869/2018, en el que ha recaído la sentencia a la que nos remitimos y que reproducimos a continuación.

En ella afirmamos:

"En el caso que se enjuicia, estamos ante una liquidación provisional satisfecha en base a una licencia de obras, si bien posteriormente no se ejecutó la obra, caducando la licencia obtenida, por lo que la mecánica del impuesto hace inferir que el ingreso realizado en concepto de liquidación provisional era un ingreso debido.

Ahora bien, dada la falta de construcción de la obra y la caducidad de la licencia obtenida, no se llegó a realizar el hecho imponible, procediendo la devolución del ingreso que, como liquidación provisional, se había satisfecho,(...)».

Pel que fa a la declaració de nul·litat de ple dret de la llicència, en aquest cas el contribuent ha fet un ingrés que no corresponia des d'un inici i mai hauria estat degut, per la qual cosa la declaració posterior no tindria efectes constituïts i la devolució d'ingressos indeguts amb interessos de demora resulta l'actuació ajustada a dret.

Per altra part, la modificació proposada determina el moment en què es podrà instar la devolució -a partir de l'acte exprés de desistiment o renúncia o de la declaració de caducitat de la llicència-, de manera que incorpora també en aquesta qüestió el criteri dels tribunals i introdueix seguretat jurídica en la relació amb els contribuents.

D) La redacció proposada dels articles 14è a 16è és la següent:

«Art. 14è. Autoliquidació complementària final a compte del cost real de l'obra.

1. En el termini d'un mes a comptar des del dia següent al de la finalització de les construccions, instal·lacions o obres, els subjectes passius estaran obligats a practicar autoliquidació complementària final d'acord amb el cost real i efectiu de l'obra deduint l'import pagat amb l'autoliquidació provisional i amb les complementàries, i abonar l'import diferencial que resulti.

El resultat de l'autoliquidació complementària final podrà tenir com a resultat una quota a ingressar "0" quan existeixi coincidència entre el cost pressupostat i el cost real de l'obra.

L'autoliquidació s'acompanyarà de la documentació bàsica justificativa: contracte d'execució de l'obra, factura o factures acreditatives del cost d'execució i, en el seu cas, certificat final d'obra i la certificació-liquidació final de les unitats d'obra executades.

2. La data de finalització de les construccions, instal·lacions i obres, serà la que es determini per qualsevol mitjà de prova admissible en dret i, en particular, quan es tracti de construccions de nova planta, a partir de la data d'expedició del certificat d'obres subscrit pel facultatiu o facultatius competents i, a falta d'aquest document, des de la data de la llicència d'ocupació o de la cèdula d'habitabilitat. En la resta de casos, a partir de la data de l'expedició del certificat final d'obres en les condicions indicades anteriorment o, a falta d'aquest, des de que el titular de la llicència comuniqui a l'Ajuntament la finalització de les obres.

En defecte dels documents anteriors, es tindrà en compte a tots els efectes com a data de finalització la que resulti de qualsevol comprovació d'aquesta situació per part de l'Administració municipal.

Art. 15è. Resultat a retornar amb motiu de la presentació de l'autoliquidació final

1.- L'autoliquidació complementària final pot tenir com a resultat la devolució a favor del subjecte passiu de la diferència entre el/els pagaments a compte i provisionals realitzats abans de la finalització de les obres i la quota tributària que resulti de l'autoliquidació complementària final que es practiqui en base al cost real i efectiu de les obres.

Els interessos de demora a què es refereix l'article 26 de la LGT es meritiran un cop transcorregut el termini de sis mesos sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració, sense necessitat de que l'obligat tributari ho sol·liciti i en els termes previstos a l'article 31 de la LGT.

2.- El subjecte passiu haurà d'acreditar especialment les diferències entre el cost real i efectiu de les actuacions realitzades i el pressupost d'execució material.

Art. 16è. Comprovació per l'Administració municipal del cost real i efectiu de les construccions, instal·lacions o obres i liquidació definitiva.

1. D'acord amb la documentació aportada i, en el seu cas, amb qualsevol altra relativa a les construccions, instal·lacions o obres, l'Ajuntament, comprovarà la base imposable aplicada pel subjecte passiu i procedirà a practicar la corresponent liquidació definitiva, exigint del subjecte passiu o reintegrant-li, segons procedeixi, la quantitat que resulti,

sense perjudici de la imposició de les sancions que siguin aplicables d'acord amb el que es disposa a l'article 14 d'aquesta Ordenança.

L'import de la liquidació definitiva podrà tenir com a resultat quota a ingressar "0" quan després de les comprovacions realitzades per l'Ajuntament sobre el cost real i efectiu de les obres, es constati que existeix coincidència entre el cost pressupostat i el cost real de l'obra.

2. En aquells supòsits en els què, durant la realització de les construccions, instal·lacions o obres, es produeixin canvis en les persones o entitats que puguin ser subjectes passius de l'impost, la liquidació definitiva es practicarà a qui ostenti la condició de subjecte passiu en el moment de la finalització de les obres.

3. Les funcions d'investigació, comprovació i liquidació definitiva corresponen al servei d'Inspecció d'Hisenda municipal.

En l'exercici de les funcions anteriors, la Inspecció d'Hisenda municipal podrà requerir la documentació que reflecteixi el cost real i efectiu de les construccions, instal·lacions o obres, que pot consistir en el pressupost definitiu, les certificacions d'obra, els contractes d'execució, la comptabilitat, la declaració d'obra nova o qualsevol altra documentació que pugui considerar-se adequada a l'efecte de la determinació del cost real.

Quan no s'aporti la documentació esmentada, no sigui completa o no se'n pugui deduir el cost real, la comprovació administrativa la faran els serveis municipals pels mitjans de determinació de la base imposable i comprovació de valors establerts a la Llei general tributària.»

En aquest bloc normatiu s'articula el nou règim de gestió de l'ICIO. Essencialment, s'introdueix l'obligació de presentar una autoliquidació complementària final en atenció al cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra en finalitzar-les i de fer el corresponent ingrés, deduïdes les quantitats satisfetes amb anterioritat derivades de l'autoliquidació provisional i, en el seu cas, complementària o, si escau, de rebre la devolució de la quantitat que hagi estat ingressada en excés. A més, s'imposa l'obligació de presentar la documentació justificativa de l'esmentat cost real i efectiu. Per últim, també es regula un nou supòsit que contempla el canvi de subjecte passiu i el destinatari de la liquidació definitiva.

La regulació incorpora en allò que es pot considerar substancial les observacions realitzades pel Consell Tributari en l'informe ja referit de 25 de juny de 2025 encara que correspon ara efectuar algunes observacions a la vista de la redacció proposada.

Sobre la denominació de l'autoliquidació que ara s'introdueix com a obligació del subjecte passiu, en l'informe esmentat es conceptuava com a obligació de presentar una "autoliquidació final" basada en el cost real i efectiu de la construcció, sense perjudici de la liquidació administrativa definitiva. Malgrat això, la proposta de nou article 14è porta per rúbrica "*Autoliquidació complementària final a compte del cost real de l'obra*" que no s'ajustaria del tot al concepte d' "autoliquidació final" a què s'ha fet esment. També el text del precepte, i també l'article 15è, se segueix referint a "autoliquidació complementària final", que s'ha de practicar "*d'acord amb el cost real i efectiu de l'obra deduint l'import pagat amb l'autoliquidació provisional i amb les complementàries*". La denominació de complementària de l'autoliquidació resultaria innecessària i podria donar lloc a confusió sobre la seva naturalesa a més de resultar redundant respecte de la prevista en l'article 12è que també introdueix una autoliquidació que es denomina complementària.

Per altra banda, la proposta utilitza el concepte "a compte del cost real de l'obra", però aquesta consideració més enllà de no ser precisa perquè es refereix al cost real de l'obra i no a la liquidació derivada d'aquest cost final, sembla contradir la configuració del tribut que realitza el Tribunal Suprem que en la Sentència núm. 447/2022, d'11 d'abril (ECLI:ES:TS:2022:1613), entén que el pagament inicial i el final, responen a obligacions tributàries distintes, però vinculades. Diu aquesta sentència, recollint la doctrina establerta en les Sentències de 13 de desembre de 2018 (núm. Rec. 3185/2017) i de 25 de febrer de 2021 (núm. rec. 4108/2019) - allò que es destaca en negreta és nostre:-

"En definitiva, en el ICIO, liquidación provisional y liquidación definitiva conforman dos obligaciones tributarias distintas y autónomas, tanto desde el punto de vista sustancial como procedimental, aún la innegable vinculación existente entre ambas; el impuesto se devenga cuando se inicia la construcción, instalación u obra, constituyendo su base imponible el coste real y efectivo de aquéllas, dato que será conocido cuando finalicen dichas actividades. Configurándose legalmente la liquidación provisional como una especie de ingreso a cuenta de la liquidación definitiva. Liquidación provisional y liquidación definitiva, por tanto, poseen distinta naturaleza y distinto contenido, son obligaciones autónomas, cumpliendo el objetivo la liquidación provisional de un

anticipo, de un ingreso a cuenta, susceptible de impugnación administrativa y judicial independiente de la liquidación definitiva.

Visto el diseño legal estructural del ICIO, la impugnación que nos ocupa se restringe en exclusividad a la liquidación provisional; esto es, mutatis mutandi, al ingreso a cuenta de la liquidación definitiva, de contenido y devengo distinto”

Per tant, la característica de “a compte” estaria reservada per a l'autoliquidació inicial, que seria un ingrés a compte de la posterior, definitiva, y no sembla que es pugui predicar també d'aquesta altra autoliquidació final que ara s'introdueix.

Regula també el precepte la manera d'acreditar la data de finalització de les construccions, instal·lacions i obres, i es refereix en concret al “certificat d'obres” que entenem hauria de ser “certificat final d'obres”.

L'article 15è recull les observacions realitzades per aquest Consell Tributari en els supòsits en què de l'autoliquidació final resulti una quantitat a retornar i es regula la meritació d'interessos de demora transcorreguts sis mesos sense que s'hagi ordenat el pagament.

Per altra banda es conté una previsió per als casos en què es produeixen diferències entre el cost real i efectiu de les actuacions realitzades i el pressupost d'execució material expressant que “*el subjecte passiu haurà d'acreditar especialment les diferències*”. Aquesta menció, malgrat el seu caràcter imprecís ja que no es diu en què consisteix l'acreditació especial, té una justificació clara i resulta necessària i útil per a tenir per acreditades les diferències, s'entén que es preveu per als casos en què en resultin favorables al contribuent, ja que la documentació que ha d'acompanyar-se a l'autoliquidació amb caràcter general es qualifica de “bàsica” en l'article 14è.1 i aquesta justificació documental haurà de resultar reforçada per poder ser considerada suficient a efectes d'evidenciar quin ha estat el cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra quan aquest cost sigui inferior a l'inicialment previst.

Pel que fa a l'article 16è, la nova redacció proposada reproduïx la que ja va ser informada per aquest Consell amb l'afegit d'una menció òbvia a la possibilitat que l'import de la liquidació definitiva tingui com a resultat una quota a ingressar “0”, per la qual cosa no correspon fer cap observació addicional. Només s'ha d'assenyalar que la remissió que fa el precepte a l'article 14 de l'OF ha de ser a l'article 17, precepte que només canvia el seu ordinal atès que en la redacció actual de la norma és l'article 12è.

5.- Introducció d'una nova disposició transitòria, amb el contingut següent:

“Disposició Transitòria.-

L'apartat primer de l'article 14 d'aquesta Ordenança, resultarà d'aplicació a totes les construccions, instal·lacions o obres que finalitzin a partir de l'1 de gener de 2027.”

La previsió normativa demora l'entrada en vigor del nou règim d'autoliquidació final i ajorna l'obligació de presentar l'esmentada autoliquidació, que serà exigible per a les construccions, instal·lacions i obres que finalitzin a partir de la data fixada, sense que correspongui fer cap observació al respecte.

IV.- Conclusió

Per tot el que s'ha dit, el Consell Tributari considera que un cop ateses les observacions assenyalades, la proposta realitzada pot continuar la seva tramitació.”

El secretari del Consell Tributari

PEDRO JAVIER
MORALES
MONTAÑA - DNI

Signat digitalment per
PEDRO JAVIER
MORALES MONTAÑA -

Data: 2025.09.26
09:03:33 +02'00'