

Maquinaria e instalaciones en la base imponible del ICIO: diversidad de criterios para su inclusión

(Artículo publicado en la Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 7. 15 de abril de 2012)

Pedro PADILLA RUIZ

T.A.G., Jefe de Gestión Tributaria

Ayuntamiento de Manzanares

A partir de los recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el contenido de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) en los huertos y centrales solares y eólicas, intentaremos dilucidar si nos hallamos ante un más profundo cambio doctrinal o convivirán varias corrientes, pues la inexistencia de una Jurisprudencia unívoca y las recientes Sentencias del TS de mayo de 2010 y noviembre de 2011 plantea nuevas e interesantes dudas en la aplicación del impuesto.

I. INTRODUCCIÓN

1.1. La base imponible del ICIO en las instalaciones solares y eólicas en la reciente Jurisprudencia

La irrupción en España en los últimos años de huertos y centrales de producción de energía eléctrica procedente del sol y el viento mediante distintos modelos de negocio y tecnologías ha provocado un paulatino pero irrevocable cambio de tendencia en la configuración de la base imponible del ICIO, que se ha venido ampliando a la maquinaria e instalaciones realizadas fuera de la obra pero que son esenciales para el funcionamiento de dichas actividades. No obstante, la Jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia no ha sido unánime y el Tribunal Supremo (TS) tampoco ha generalizado un criterio interpretativo en todos los supuestos de devengo del impuesto, como veremos, a pesar de haber dictado recientemente una Sentencia marcando doctrina legal.

Aunque de sobra conocido, creemos oportuno recordar a los efectos que aquí nos interesan lo que para el art. 102.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004¹, texto refundido de la

¹ LA LEY 362/2004

Ley de Haciendas Locales, es la base imponible del ICIO:

La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Como vemos, la nota dominante de la base imponible es el coste de ejecución material, que se identifica con el coste real y efectivo de la obra. Queda claro en el párrafo segundo transcrito lo que ha de quedar excluido de la citada base, pero no resulta tan nítido lo que sea el coste real y efectivo dentro de la variedad de capítulos que conforman cualquier proyecto de obras, sobre todo en las relativas a actividades industriales y más recientemente a las de generación de energía, que además son en un porcentaje fundamental instalaciones más que obras *estricto sensu*. De ahí precisamente la amplia Jurisprudencia que la aplicación del citado artículo ha ido generando.

Vamos a centrar nuestro estudio en el cambio de doctrina producido y cómo queda actualmente configurada la base imponible del ICIO a raíz de la propagación de las mencionadas infraestructuras, que iniciaron una serie de recursos administrativos y posteriormente judiciales al entender que eran o estaban formadas, como se ha dicho, por instalaciones o maquinaria construidas fuera de aquellas y por tanto no integraban la base imponible² según la doctrina arraigada hasta ahora; doctrina que por otro lado ya indicaba que «la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del

² Algunos de esos recursos justificaban la exclusión en que las placas y demás elementos de la instalación solar o eólica están contruidos fuera de la obra y no van empotradas en la misma sino atornilladas, sin intención de permanencia pues se pueden sustituir sin desmerecer aquella.

hecho imponible»³.

La base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible

Esa línea interpretativa, que ha venido siendo pacífica en nuestra Jurisprudencia, se puede resumir perfectamente por el contenido de la ilustrativa Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Castilla y León —Valladolid— n.º 361/2010, de 15 febrero, que no sólo recuerda el carácter estricto del término coste material sino que hace un repaso a parte de la más representativa Jurisprudencia del TS en cuanto a la exclusión de la maquinaria e instalaciones en la base imponible del impuesto⁴.

Fueron los Ayuntamientos los que inicialmente plantearon una interpretación más amplia del coste de ejecución material al ver menguados sus ingresos en ese tipo de instalaciones, en las que prácticamente todo el presupuesto iba destinado a los generadores, inversores, etc., quedando la obra civil casi exclusivamente en los cimientos, cerramiento y algún que otro pequeño capítulo.

Por ser cuestión reciente la implantación en España de esas instalaciones y ante las dudas surgidas y la desestimación de los recursos administrativos presentados ante muchos Consistorios, la Jurisprudencia es también nueva y ha ido ciñendo (si bien no unánimemente) la doctrina tradicional a estos casos con base en el hecho sustancial de que tanto los «molinos» como las placas son elementos esenciales de la obra sin cuya existencia no tendrían razón de ser.

En este sentido se ha partido del criterio general por el que, si bien considera que la maquinaria y equipos construidos fuera de la obra quedan excluidos de la base del ICIO, aunque no su coste de instalación, queda fuera de dicha exclusión y por tanto incluye en la base imponible, las instalaciones que son esenciales para el uso y habitabilidad de la construcción y que en general —aunque no exclusivamente— van empotradas (instalación eléctrica, ascensores, plafones eléctricos, sanitarios...). Se distinguen así en la doctrina del propio

³ Sentencia del Tribunal Supremo —STS—, de 15 de febrero de 1995; FJ 4.º; LA LEY 14333/1995.

⁴ FJ 2.º.a): «Significamos desde ahora la consideración, reiterada por el Tribunal Supremo, de que los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aun que sí el coste de su instalación, al igual que el del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, se excluyen por ser en definitiva gastos ajenos al “estricto costo del concepto de obra civil”». LA LEY 15849/2010

Tribunal Supremo los elementos meramente incorporados a la obra pero que han sido contruidos fuera de la misma y que se excluyen, de aquellos otros que van empotrados, son inseparables de aquella y se incluyeron en el proyecto, los cuales sí forman parte de la base imponible.

Así pues, muy poco a poco se ha ido vislumbrando el horizonte ante el que hoy nos encontramos: la inclusión de maquinaria e instalaciones en la base del ICIO, con unas condiciones que por otra parte resultan obvias.

Podemos ver ese horizonte en la STS de 5 de octubre de 2004⁵ que resuelve un recurso de casación para unificación de doctrina (a instancias del sujeto pasivo y que es desestimado), recogiendo en su Fundamento Jurídico (FJ) 4.º que,

lo esencial es que las instalaciones, aparte de inseparables de la obra, figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras, pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.

Se incluye en la base imponible, las instalaciones que son esenciales para el uso y habitabilidad de la construcción y que en general —aunque no exclusivamente— van empotradas

Vemos que el criterio que se maneja es doble: que las instalaciones sean inseparables de la obra y que se encuentren incluidas en el proyecto de obras. Este parecer no es reciente sino que ya se refleja en otras resoluciones del mismo Tribunal, como la ya indicada de 15 de febrero de 1995.

La Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2003 incluye también las instalaciones que transcurren «con aparatos sujetos a las mism[a]s [conducciones] o encastrados» (FJ 3.º; LA LEY 11785/2004)⁶.

Por tanto, la corriente doctrinal ha sido pacífica en la exigencia de esos requisitos y no

⁵ Rec. 6112/1999; LA LEY 2587/2004.

⁶ En sentido similar podemos mencionar Sentencias como las de 3 de abril de 1996; 21 de junio y 24 de julio de 1.999; 30 de abril de 2.000; o 5 de octubre de 2004, entre otras.

parecía dejar lugar a dudas la inclusión de las instalaciones unidas a la obra y que además fuesen esenciales.

Tal esencialidad la vemos asimismo en la definición que el Real Decreto 1663/2000, de 29 de septiembre, sobre conexión de instalaciones fotovoltaicas a la red de baja tensión, hace de las instalaciones fotovoltaicas como «aquellas que disponen de módulos fotovoltaicos (FV) para la conversión directa de la radiación solar en energía eléctrica, sin ningún tipo de paso intermedio» (art. 2.1.a) y de la que sin necesidad de entrar en mayores disquisiciones cabe deducir que sin las placas, inversores, transformadores y demás elementos para la generación de la energía eléctrica perderían su esencia y no tendrían razón de ser.

Los Tribunales Superiores de Justicia también están matizando la doctrina general, pudiendo destacar por todas la Sentencia del TSJ de Extremadura n.º 78/2009, de 13 de marzo, que en su FJ Tercero indica, que «deberá tenerse en cuenta no sólo si se cumple el requisito de necesidad para la ejecución de la obra, sino también si se trata de elementos que dotan a la obra de las características básicas para su funcionamiento y además que sean esenciales para que puedan utilizarse, siendo secundario el que los elementos sean o no sustituibles».

También indica dicha Resolución que «ha de entenderse como instalación gravable, aquella que necesariamente sometida a licencia de obras o urbanística, suponga una estructura con sustancia y entidad suficiente y autónoma, que con una vocación de permanencia signifique el principal de lo instalado, sin que pueda considerarse un elemento auxiliar de eso principal [...] Las placas solares [...] son materiales que quedan integrados en la respectiva central energética y son esenciales para la existencia y funcionamiento de la misma».

Por tanto y como indica la Sentencia, se cumplen en las plantas solares y en las demás que son objeto de nuestro debate los requisitos establecidos por el Tribunal Supremo: se incluyen los elementos en el proyecto, son esenciales para el funcionamiento de la planta y son inseparables de la misma.

Las Consultas vinculantes de la Subdirección General de Tributos Locales (SdGT) V1840-07, de 7 de septiembre de 2007, y V0203-08, de febrero de 2008⁷ también se inclinan

⁷ LA LEY 2626/2007 y LA LEY 620/2008 respectivamente. En ellas se indica: «Han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no sólo del presupuesto de la obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se

por esta interpretación partiendo de las mismas y otras Sentencias del TS.

Se incluyen los elementos en el proyecto, son esenciales para el funcionamiento de la planta y son inseparables de la misma

Lo importante es la intención de permanencia de las instalaciones y no su carácter más o menos sustituible, pues con aquel carácter se crea la planta y se instalan sus elementos. Como dicen las consultas y ha reiterado la Jurisprudencia, las placas son elementos que se instalan como un todo.

1.2. La doctrina legal de las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 y de 23 de noviembre de 2011

Si bien parece indubitada la doctrina existente en su aplicación directa a las centrales solares fotovoltaicas fundamentalmente, ha sido la STS de 14 de mayo de 2010⁸, resolviendo un recurso de casación en interés de ley, la que ha fijado, tras un estudio de la legislación aplicable a este tipo de instalaciones, la inclusión de la maquinaria e instalaciones en la base imponible del impuesto para los parques eólicos al declarar como doctrina legal que,

Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tratándose de la instalación de parques eólicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada.

El Tribunal Supremo cambia el criterio seguido hasta entonces y reflejado en la última de sus sentencias sobre el contenido de la base imponible del tributo (y que databa del 17 de noviembre de 2005⁹), pero que se centra en los parques eólicos.

Cabía preguntarse si esta doctrina aclaraba totalmente las dudas planteadas durante los últimos años sobre el contenido de la base imponible para las instalaciones solares, pues el TS respondió parcialmente al hablar exclusivamente de las eólicas, quizás las segundas en pronunciamientos judiciales, generalmente centrados en las solares.

El Tribunal recuerda los tres requisitos para que podamos considerar la inclusión de la

dirige».

⁸ LA LEY 67129/2010.

⁹ LA LEY 11079/2006.

maquinaria e instalaciones: que se trate de elementos necesarios para la captación de energía, lo que sigue dejando un tanto en el aire la cuestión al no incluir expresamente todos los elementos que forman parte de la instalación, como los destinados a la transformación de dicha energía, los seguidores..., algo que sí mencionan otras sentencias y las propias consultas de la SdGT; que se incluyan en el proyecto; y quizás el más importante, que esas instalaciones y maquinaria carezcan autonomía, identidad o singularidad propia, esto es, que no tengan utilidad de manera independiente, sino que constituyan elemento esencial de la construcción.

Precisamente es también este tercer requisito el más complicado por cuanto se trata de un concepto jurídico indeterminado que requerirá el estudio en cada caso de lo que conforma elemento esencial de la construcción.

Las dudas sobre al ámbito subjetivo de aplicación de la nueva doctrina se despejó con la reciente STS de 23 de noviembre de 2011, que incluye las plantas fotovoltaicas “Dada la identidad de razón existente entre los parques eólicos y las plantas de energía solar, en cuanto que en ambos casos se trata de instalaciones de producción de energía ,procede extender la doctrina a las instalaciones fotovoltaicas” (FJ 2º)¹⁰, siendo de esperar que las resoluciones de los Tribunales Superiores comiencen a aplicar ambas doctrinas, pues el criterio que han mantenido en muchos casos es idéntico¹¹.

Decíamos que es de esperar porque son ya varias las Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia (si bien anteriores a la STS de noviembre) que siguen siendo favorables al criterio restrictivo de la base imponible. Sin ir más lejos, el TSJ de Navarra, en sendas Sentencias de 19 de julio de 2010 y en otra de 16 de enero de 2011, se muestra abiertamente en contra de la doctrina del TS considerando más ajustado a la letra de la ley la exclusión del coste

¹⁰ LA LEY 228540/2011. No ha tardado el TS en aplicar su nueva doctrina, pues ya la menciona en sus Sentencias de 25 de noviembre y 9 de diciembre de 2011.

¹¹ Así, la STSJ de Murcia de 15 de octubre de 2010 establece este criterio analógico en su FJ 4.º: «El Tribunal Supremo en sentencia de 14 de mayo de 2010 dictada en interés de ley, como antes decíamos, se ha pronunciado sobre la referida cuestión en relación a los parques eólicos, estableciendo unos criterios que son perfectamente aplicables a los parques solares». LA LEY 210886/2010. También el TSJ Valladolid, Sentencia núm. 431/2011 de 18 febrero, FJ 2.º: «Este criterio adoptado por el Tribunal Supremo, si bien referido a un parque eólico, esboza unas consideraciones aplicables miméticamente a un parque o huerto solar, sobre la base de su propia evaluación de la doctrina jurisprudencial que ha sido el auténtico motor en la evolución del concepto y regulación Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras». LA LEY 51529/2011. En idéntico sentido la más reciente STSJ de Granada, de 27 de diciembre de 2011 (nº 3710/2011; LA LEY 280152/2011).

de la maquinaria¹².

No es necesario mencionar también el interés de los ayuntamientos en aplicar este criterio extensivo, lo que aliviará sus maltrechas finanzas, pues como se indicó, la diferencia entre la obra civil estrictamente hablando y el proyecto total es grande.

Sin ir más lejos, en unas instalaciones en Castilla la Mancha la promotora pretendía que la base quedara en los 800.000 euros de obra civil frente a la opinión municipal, que prosperó finalmente en sede judicial, de aplicar el presupuesto proyectado de casi catorce millones de euros.

Obviamente, a efectos legales este no debe ser el fundamento que apoye la aplicación o no de la doctrina Jurisprudencial, pues no ha de tratarse de una cuestión de oportunidad en la captación de recursos, sino de aplicar criterios jurídicos a la fijación de la base imponible.

II. APLICACIÓN DE LA NUEVA DOCTRINA A OTRAS INSTALACIONES GENERADORAS DE ENERGÍA

Como vemos, esta incipiente doctrina Jurisprudencial y administrativa se ha centrado en las instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica mediante el sol o el viento, pero cabría preguntarse si puede extenderse también a otro tipo de obras. La cuestión no es baladí pues tiene una gran trascendencia económica; y tampoco lo es porque la ampliación de tal criterio a [casi] todo tipo de instalaciones, construcciones u obras, y sobre todo a las industriales, que serían las más interesantes a efectos liquidatorios, supondría un verdadero y trascendental cambio en la configuración del impuesto, ampliando el contenido de la base

¹² Sentencia n.º 376/2010; FJ 1.º: «con amparo en la doctrina legal que citaremos a continuación, incluida la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Mayo de 2010, casación en interés de ley, seguimos pensando que la línea argumental de esta Sala amén de recta y coherente es la más acorde al sino la única acorde al objeto del ICIO». También la meritada Sentencia 43/2011, de 16 de enero de 2011 (LA LEY 42684/2011).

En su FJ 2.º insiste en que las «instalaciones o componentes de la planta de energía solar se integran como elementos esenciales de la misma en esa unidad funcional o de producción. Pero lo que grava el ICIO es la ejecución de una construcción instalación u obra sujetas a licencia (art. 167 de la Ley Foral 2/1995 de Haciendas Locales de Navarra) y no la fabricación de equipos o elementos incorporados a la instalación». LA LEY 156063/2010.

En el mismo sentido su Sentencia de misma fecha (n.º 373/2010 LA LEY 156061/2010); También la Sentencia 446/2010, de 17 de septiembre (LA LEY 184909/2010)

imponible. De hecho, así parece que vendrían denunciándolo Sentencias de los Tribunales Superiores como las mencionadas, que se mantienen en el rigor literal y tradicional del art. 102.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004.

En esta doctrina, lo importante es no solamente la permanencia de la maquinaria e instalaciones sino su esencialidad en el funcionamiento, habitabilidad o utilidad de la construcción

Debemos preguntarnos si con esta doctrina, en la que lo importante es no solamente la permanencia de la maquinaria e instalaciones (que por otra parte parece obvia) sino su esencialidad en el funcionamiento, habitabilidad o utilidad de la construcción, se está dando carta blanca para que se integren en la base prácticamente todos los elementos del capítulo de maquinaria e instalaciones, o dicho de otro modo, si se está ampliando el concepto de coste de ejecución material a lo que en puridad parece dar a entender, al importe de la factura de lo que se construye e instala, dejando fuera únicamente los conceptos expresamente mencionados en el art. 102.1, párrafo segundo, del Real Decreto Legislativo 2/2004. Dónde queda, entonces, su último inciso, que habla del estricto coste de ejecución material.

En este sentido las Consultas de la Subdirección General de Tributos que hemos mencionado y también algunas Sentencias¹³ se basan en la regulación que la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004)¹⁴ hacen de los bienes de características especiales (BICES) para apoyar la inclusión de maquinaria e instalaciones de las centrales solares en la base imponible del ICIO. En tal sentido, su art. 8.1 establece,

Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

Como vemos, este tipo de bienes inmuebles se caracteriza precisamente por formar un todo «complejo», especial y permanente, en que las instalaciones son elemento imprescindible para su funcionamiento. A mayor abundamiento, el apartado 3 del citado artículo dispone que,

A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá

¹³ La ya citada STS de 14 de mayo de 2010; STSJ de Murcia n.º 944/2010 de 29 octubre (LA LEY 246772/2010); STSJ de Murcia, n.º 879/2010, de 15 de octubre (LA LEY 210886/2010).

¹⁴ LA LEY 356/2004

la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas.

Podríamos entrar aquí en la tradicional discusión doctrinal sobre si es aplicable o no el principio de estanqueidad o el de unidad tributaria, ya estudiado por la STS de 25 de junio de 1998¹⁵, por cuanto si bien la Ley del Catastro Inmobiliario define en su art. 8 los bienes de características especiales precisamente por sus peculiaridades, ni la legislación catastral ni el IBI son materias relacionadas con el ICIO. Empero, las Consultas y la propia STS de mayo de 2010 aprovechan dichas analogías a la hora de resolver sobre el ICIO de esas instalaciones.

No obstante, existen pronunciamientos que reconocen la diferente naturaleza entre IBI (si nos circunscribimos al ámbito tributario y no estrictamente al catastral) e ICIO. Así, la STSJ de Castilla y León (Burgos) de 25 de septiembre de 2009¹⁶.

Lo que no puede negarse es el carácter especial de las instalaciones de generación de energía solar y eólica, que por otra parte también se reconoce en la Jurisprudencia y las Consultas meritadas. Desde este punto de vista, en el que las instalaciones y maquinaria dotan de especificidad a las centrales energéticas, sí podemos hablar de una clara relación entre la configuración de las parcelas, huertos, aerogeneradores, etc., a efectos del ICIO y el contenido del art. 8 de la Ley del Catastro Inmobiliario, que justifica la aplicación de este precepto a la hora de defender la inclusión de aquellos en la base imponible del tributo que venimos estudiando.

¹⁵ LA LEY 9812/1998. Como se recordará, los principios de estanqueidad (o autonomía normativa) y de unidad tributaria discuten, básicamente, si cada tributo es independiente del resto o si todo el sistema tributario está interrelacionado. La estanqueidad trae causa del art. 9.1b LGT de 1963 (art. 7.1d de la Ley 58/2003), que disponía que cada tributo se regiría por su legislación propia. El principio de autonomía entró en crisis, entre otras razones, porque suponía graves inconvenientes teórico-prácticos y llevado al extremo negaba la existencia misma del sistema tributario. La citada Sentencia estableció la doctrina de que «cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza» (FJ 4.º). En este sentido la STS de 19 de enero de 2001 y la más reciente de 3 de junio de 2010.

¹⁶ Sentencia 541/2009; LA LEY 188827/2009: «En este supuesto se puede añadir, además, la diferente naturaleza de ambos tributos (directo en el caso del IBI e indirecto en el ICIO), distinta base imponible (valor catastral y coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, respectivamente) y, sobre todo, diferentes sujetos pasivos, aclarando explícitamente el art. 101 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que los sujetos pasivos del ICIO serán los “dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella”».

Así pues, entendiendo justificado el carácter de esencialidad, la aplicación del art. 8 de la Ley del Catastro Inmobiliario nos lleva a incluir otras construcciones de generación de energía, no exclusivamente eléctrica, que también forman parte de los BICES, según lo que establece el apartado 1.a de dicho artículo: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.

Se han dado algunos pronunciamientos de nuestros Tribunales Superiores de Justicia incluyendo el coste de la maquinaria o instalaciones a la hora de liquidar el ICIO de determinadas obras de este tipo: redes eléctricas, subestaciones transformadoras, gaseoductos en centrales térmicas.

Por ejemplo, la STSJ de Aragón, de 12 de septiembre de 2002, entiende que las torres, acoples y tendido eléctrico de una línea de alta tensión (que si bien no puede configurarse estrictamente como instalación de generación de energía a los efectos aquí expuestos sí está íntimamente conectada con el objeto de nuestro comentario, de manera similar a los gaseoductos que comunican las centrales térmicas), forman parte consustancial a la obra y por tanto se incluyen¹⁷; para el mismo tipo de instalación de transporte de energía véase la STSJ de Galicia n.º 99/2008, de 20 de febrero¹⁸, así como la del TSJ de Valencia, n.º 845/1998 de 21 septiembre.

En el mismo ámbito de la generación eléctrica, la STJS de Aragón n.º 428/2001 de 6 abril, incluye la maquinaria que forma parte de una estación transformadora¹⁹.

También se incluye en la base imponible el coste de las tuberías, empalmes, codos, etc. de un gaseoducto (STSJ de Aragón n.º 775/2002, de 2 de octubre).

No obstante, es aún mayoritaria la Jurisprudencia que se mantiene fiel al tenor del art. 102 de la Ley de Haciendas Locales y la doctrina tradicional de exclusión de la maquinaria e instalaciones construidas por terceros fuera de la obra en relación a diversas obras (STSJ de Navarra, 43/2011, de 16 de enero, ya mencionada; STSJ de Asturias, n.º 363/2009, de 16 de

¹⁷ Sentencia 681/2002; FJ 2.º: «Los elementos antes referidos (soportes y tendidos) no tienen un valor independiente del adquirido a causa de la obra.– No son equipos o maquinarias susceptibles de un funcionamiento autónomo, sino elementos que hay que componer y unir, no sólo acoplar, o instalar o montar para construir la línea soporte de electricidad. Son así el soporte de esa instalación, mejor dicho la instalación misma y no una parte “sustantiva” de ella».

¹⁸ LA LEY 149253/2008.

¹⁹ LA LEY 75085/2001.

diciembre, relativa a gaseoducto; STSJ de Canarias, n.º 9/2005, de 24 de febrero²⁰, y la STSJ de Cataluña, Sentencia núm. 114/2008 de 4 febrero²¹, ambas sobre central térmica), centrales eléctricas (STSJ Madrid n.º 807/2009, de 25 de junio²²).

Sería de esperar que con el refuerzo de la última doctrina legal el criterio jurisprudencial se extienda no sólo a las instalaciones generadoras de energía en su conjunto²³ sino también a otras construcciones, es decir, que se vaya aclarando el contenido de la base imponible. Lo que no tiene sentido es aplicar o no un criterio de esencialidad en función del tipo de construcción, lo cual desvirtuaría totalmente el contenido de la base imponible y por extensión al propio tributo.

No tiene sentido aplicar o no un criterio de esencialidad en función del tipo de construcción, lo cual desvirtuaría totalmente el contenido de la base imponible y por extensión al propio tributo.

III. ¿RESULTA APLICABLE LA NUEVA DOCTRINA A TODO TIPO DE CONSTRUCCIONES?

Los Tribunales se apoyan en la configuración como BICES de las centrales de generación eléctrica renovable (solar y eólica) y en menor medida en las demás construcciones para incluir las instalaciones y maquinarias que las doten de sustantividad propia dentro de la base imponible del ICIO.

La pregunta que nos hacemos es si puede extrapolarse esta doctrina al resto de construcciones, teniendo en cuenta la dispersión de pronunciamientos y la también clara doble interpretación Jurisprudencial según la clase de obra de que se trate, incluso dentro del mismo tipo, como hemos visto.

²⁰ TSJ Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), sentencia núm. 9/2005 de 24 febrero (FJ 2.º): «acreditado que las turbinas de gas de 70 MW instaladas en la Central Térmica de Granadilla son elementos construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, como equipos o bienes diferenciados, susceptibles de ser separadas del conjunto de la instalación, no se pueden computar en el valor de lo instalado».

²¹ LA LEY 21175/2008.

²² LA LEY 127528/2009.

²³ Podemos destacar la muy reciente STSJ de Extremadura 21/2012, de 31 de enero, que en su F.J. 3º (in fine) la menciona expresamente. LA LEY 5644/2012.

En resumen, nos encontramos en una fase de desarrollo y configuración del contenido de la base imponible del impuesto que no parece aún del todo perfilada. En este sentido la pregunta iría más allá incluso: ¿hacia dónde se dirige la doctrina de nuestros Tribunales?

Existen ya algunos pronunciamientos que tratan de sustraerse del criterio histórico de excluir la maquinaria construida por terceros e incorporada a la obra y que además no requieran de licencia, teniendo como eje central de sus fallos el hecho de la esencialidad. No hemos de olvidar que ha sido también pacífico incluir en la base imponible partidas como electricidad, elevadores, fontanería, etc. por no haber duda sobre su permanencia y dotación de habitabilidad o utilidad a la obra. ¿Por qué han existido, sin embargo, tantas dudas a la hora de incluir otras instalaciones permanentes?. El criterio que más ha pesado ha sido el carácter de elementos empotrados, difícilmente separables sin menoscabar la integridad de la construcción (criterio del sufrimiento o quebranto de la obra) pero ahora, debido a la modularidad de muchas instalaciones y maquinaria que se integran en proyectos como los huertos solares con el fin de facilitar su creación y modificación, parece necesario adecuar los estándares de aplicación del ICIO también a otras construcciones, pues no sería correcto incluir la maquinaria e instalaciones en esas «factorías» debido a la casuística producida por las reclamaciones de sus promotores y seguir excluyendo otras sin más.

En este sentido podemos mencionar la Sentencia del TSJ de Burgos n.º 398/2009, de 19 de junio, relativo a la inclusión de determinadas partidas en la base del ICIO del Museo de la Evolución de dicha ciudad, y donde su FJ 2.º nos ofrece el camino a seguir²⁴:

De este modo, será caso por caso como habrá de abordarse la cuestión, atendiendo a aquellas pautas de la doctrina Jurisprudencial expuesta, sirviendo de ayuda los estándares de la imprescindibilidad, la consustancialidad, la inseparabilidad, la externidad o la autonomía funcional; pero no aplicando con carácter exclusivo y excluyente cada uno de ellos, sino conjugándolos en la medida que sea preciso, en orden a lograr el verdadero alcance e identidad de la base imponible querida por la Ley, que es el coste de lo construido o instalado.

El Tribunal, siguiendo su propio criterio, estudia los elementos que considera son imprescindibles en una obra de las características de un museo para concluir que la protección contra incendios, el sistema de megafonía y otros conceptos forman parte esencial de la

²⁴ LA LEY 113555/2009.

construcción al quedar incorporados plenamente a la obra, quedando unidas al inmueble²⁵, justifica el Tribunal, no así, como refiere unos párrafos más abajo, amueblamiento y algunas subpartidas de la partida de seguridad e instalaciones especiales (cámaras de seguridad), al considerarlas perfectamente separables.

IV. CONCLUSIONES

De la realidad de nuestros Tribunales según lo que hemos visto en este breve comentario, podemos concluir que actualmente nos encontramos con dos grandes líneas interpretativas a la hora de resolver la liquidación del ICIO, ya se trate de plantas (en su concepción más amplia) de producción de energía, o de otro tipo de construcciones.

En las primeras han de distinguirse a su vez dos ramas, por un lado las centrales eólicas y solares, donde de acuerdo con la doctrina legal del TS parece claro que deben incluirse la maquinaria e instalaciones —*estricto sensu*— al coste de ejecución material, si bien todavía queda algún que otro TSJ reticente, aunque esperemos que acabe aplicando dicha doctrina. No creemos que quede lugar a dudas en la aplicación de dicha doctrina a los parques solares por la análoga situación en la que se encuentran con respecto a los eólicos, y que ya ha indicado algún Tribunal Superior de Justicia.

La segunda rama en ese primer bloque de las centrales de generación de energía la constituirían las demás construcciones que con carácter general vendrían determinadas por el art. 8 de la Ley del Catastro inmobiliario (al definir los BICES), para las que podemos concluir que —como en los toros— hay diversidad de opiniones, prevaleciendo de momento el criterio tradicional de aplicar el sentido estricto del coste de ejecución material y por tanto excluyendo la maquinaria e instalaciones construidas por terceros fuera de la obra.

Finalmente nos encontramos el resto de construcciones, donde se sigue aplicando mayoritariamente la doctrina tradicional y no parece en principio aplicable la marcada para las centrales de energía (a salvo de algunos fallos como el del museo de la evolución, anteriores

²⁵ FJ 2.º: «"Protección Contra Incendios» subpartidas extinción de incendios por agentes secos, y sistema de megafonía, evacuación y emergencia, la partida «Seguridad e instalaciones especiales» subpartidas: intrusión y control de accesos y circuito cerrado de televisión, así como la partida correspondiente a «Aparatos elevadores» subpartados: ascensores y rampas mecánicas, por cuanto todos ellos se tratan de elementos que se incorporan al inmueble, que forman parte de su estructura y lo habilitan para su destino».

incluso a dicha doctrina), y decimos en principio porque no existe aún mucha Jurisprudencia desde la doctrina legal del STS que haya tenido ocasión de estudiar la cuestión desde este nuevo punto de vista, debiendo esperar algo más de tiempo para conocer si es extensible a todos los casos.

Nos encontramos con dos opiniones Jurisprudenciales diferentes a la hora de configurar la base imponible de un mismo impuesto

Por tanto, nos encontramos con dos opiniones Jurisprudenciales diferentes a la hora de configurar la base imponible de un mismo impuesto, lo cual no consideramos en absoluto lógico. Los estrictos términos de las Sentencias de 14 de mayo de 2010 y del 23 de noviembre de 2011 al referirse sólo a los parques eólicos y solares (que por otro lado, insistimos, tampoco parece incluir expresamente todo tipo de instalaciones) no han ayudado mucho a aclarar la corriente que venía dándose en nuestros Juzgados y Tribunales Superiores, corriente que por otro lado tampoco ha sido unánime y de ahí precisamente la necesidad de aclarar.

A los Ayuntamientos les interesará captar recursos realizando una interpretación extensiva de dichos Fallos a todo tipo de instalaciones, pero en nuestra opinión habrá que estar a los requisitos que se han marcado (esencialidad, permanencia e inclusión en el proyecto) y partiendo de ellos, al estudio caso por caso para tener por un lado un criterio uniforme, y por otro realizar una liquidación adecuada. Además, dichos requisitos ya se venían aplicando de manera pacífica, si bien fundamentalmente en las instalaciones *empotrables*, lo cual no es óbice —en nuestra opinión— para que termine por extenderse como pauta a la hora de aplicar el tributo.

Creemos que con el tiempo se irá unificando esa doctrina interpretativa, pero también consideramos muy conveniente aclarar los nuevamente complejos términos del art. 102 de la Ley de Haciendas Locales, que nunca han sido del todo nítidos pero que ahora vuelven a la palestra, siendo los Tribunales quienes tratan de resolver una cuestión que —insistimos— correspondería más bien al legislador, pues cuando una materia presenta tanta incertidumbre y tan abundante Jurisprudencia parece hora de que sea aquel quien actúe, evitando así costes y dilaciones en la gestión de los asuntos públicos (gestión tributaria y administración de justicia).