



DIPUTACIÓN DE CÁCERES
ÁREA DE HACIENDA Y ASISTENCIA A ENTIDADES LOCALES

El Ayuntamiento de _____, solicita un informe jurídico sobre la posibilidad de liquidar el ICIO y el canon rústico en las edificaciones en situación de actuación disconforme o fuera de ordenación.

ANTECEDENTES

En su escrito de petición de informe dirigido a este Servicio de Asistencia y Asesoramiento a Entidades Locales, el Ayuntamiento de _____, expone:

“Se plantea al Servicio de Asesoramiento a Municipios de la Excma. Diputación de Cáceres las siguientes cuestiones en materia de urbanismo.

1º.- Declarada una edificación en situación de actuación disconforme o fuera de ordenación puede liquidarse el Impuesto de construcciones, instalaciones y obras a la misma o se encuentra prescrita la acción para reclamar su importe.

2º.- Puede liquidarse el canon rústico a las edificaciones declaradas en situación de actuación disconforme o fuera de ordenación.

Solicitamos del Servicio de Asesoramiento a Municipios de la Excma. Diputación Provincial de Cáceres, informe en relación a las cuestiones planteadas”.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

PRIMERA.- Con carácter previo es conveniente indicar que la Ley 11/2018, de 21 de diciembre, de Ordenación Territorial y Urbanística Sostenible de Extremadura en su artículo 142.1 dispone que:

“Las edificaciones construcciones e instalaciones erigidas con anterioridad a la aprobación del Plan General Municipal que, siendo conformes con la ordenación vigente al momento de su autorización y con el título que hubiera habilitado su construcción, vinieran a no estar ajustadas a la ordenación prevista en el nuevo plan, quedarán en situación de fuera de ordenación en los términos previstos en los preceptos siguientes. La incompatibilidad entre los usos legalmente autorizados que vinieran desarrollándose en los inmuebles

y los previstos en el nuevo planeamiento no determina, por sí misma, la situación de fuera de ordenación.”

El mismo artículo en su número 2 se establece que:

“2. Mediante resolución expresa municipal se reconocerán en situación de actuación disconforme, aquellas edificaciones, construcciones e instalaciones no amparadas en título habilitante y que resulten inatacables por haber transcurrido el plazo máximo previsto en esta ley para llevar a cabo la restauración de la legalidad que implique su demolición, mientras no se proceda a su legalización.”

SEGUNDA.- Como se puede observar en el artículo 142.1 de la LOTUS las edificaciones, construcciones e instalaciones que se conceptúan como fuera de ordenación en su momento se ejecutarán conforme a la ordenación vigente en ese momento y con el título que habilitaba en su construcción, es decir, con su respectiva licencia, en consecuencia se encuentran sujetas al ICIO pues el artículo 100.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo –TRLRHL- dispone que el hecho imponible del ICIO está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra *“para la que se exige obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística”*. En definitiva, la edificación o construcción fuera de ordenación debe disponer de la correspondiente licencia y debe tributar su titular por el ICIO, al igual que cualquier otra edificación o construcción ejecutada al amparo de una licencia.

TERCERA.- Incluso se considera exigible el ICIO para las obras ilegales como la sentencia de fecha 17 de abril de 2012 dictada por la Sala de Castilla la Mancha en su recurso 412/2010, que en la línea de lo que venimos razonando se expone que *"Este Tribunal considera sometidas a gravamen las obras ilegales basándose en la naturaleza indirecta del ICIO"*, en concreto la Sentencia nº 983/1999 declara: *"E...] la función que cumple la licencia urbanística en la definición del hecho imponible del impuesto no es la que pretende el actor, sino la objetivación de los conceptos de construcciones, instalaciones u obras que precisen de la obtención de dicha licencia. Ahora bien, que se realice una actividad encuadrada en el hecho imponible no requiere que efectivamente se haya obtenido, ni siquiera solicitado, tal licencia, como expresamente se señala en el art. 101 de la Ley de Haciendas Locales, puesto que con esta figura impositiva se trata de gravar determinadas manifestaciones de riqueza, con independencia de que se cumplan o no las condiciones administrativas a las que deben estar sujetas en relación con el planeamiento urbanístico."*

“En consecuencia, la realización de obras ilegales también supone la realización del hecho imponible y están sujetas al impuesto, sin que ello signifique, en cambio, que el pago del impuesto convalide esta situación irregular, puesto que bajo ningún concepto puede atribuirse a este pago eficacia legitimadora. Acceder a la pretensión del demandante supondría que aquellas edificaciones realizadas ilegalmente serían de mejor condición, a efectos tributarios, que las efectuadas de acuerdo con las normas urbanísticas y todo ello con independencia del hecho de que finalmente no se impusiera la demolición”. En igual sentido la sentencia de la Sala nº92/2006, de 12 de junio, rec. nº 105/2005.”

Así mismo es conveniente indicar que la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de abril de 1998, entiende que es contradictorio girar un tributo sobre una obra que el ordenamiento jurídico exige sea demolida. Esto es, según dicho tribunal se grava la construcción cuando ésta tiene viabilidad jurídica, haya obtenido o no licencia, pero nunca cuando su destino es ser demolida, sin que valgan situaciones intermedias contrarias al ordenamiento jurídico tales como permitir la subsistencia de una obra ilegal-ilegalizable previo pago del ICIO y de la sanción urbanística correspondiente, pues no se puede gravar lo que debe inexistir.

Por consiguiente, la posibilidad de girar liquidaciones por construcciones clandestinas o ilegales, efectuadas sin licencia o contra licencia, es generalmente admitida, pues de entenderlo de otro modo resultarían irrazonablemente beneficiadas las constructoras que edificaran al margen de la legalidad.

Distinto es el caso en el que se compruebe que la edificación finalizada no es susceptible de legalización y en su consecuencia deba ser demolida, pues en ese caso se ha cuestionado por algunos tribunales si decae la realización misma del hecho imponible del impuesto.

CUARTA.- Respecto de aquellas edificaciones, construcciones e instalaciones que pueden considerarse en situación de actuación disconforme también les sería de aplicación el citado artículo 100.1 del –TRLRHL- pues el hecho imponible del ICIO se extiende a la realización de cualquier construcción instalación u obra *“previa la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanísticas, se haya obtenido o no dicha licencia”*. Por tanto, la ejecución de obras sujetas a licencia y no se hubiese obtenido la misma encontrándose en situación disconforme conlleva el devengo del ICIO, pues el hecho imponible de este tributo como hemos expuesto no requiere que la licencia efectivamente se haya obtenido, ni siquiera solicitando, al requerir únicamente que se haya realizado la construcción, instalación u obra.

Si bien dicho tributo puede verse afectado por la prescripción, pues cuando la edificación se convierte en inatacable desde el punto de vista de la protección de la legalidad urbanística ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 66 como analizaremos posteriormente.

Prescripción que consideramos que no concurriría en el supuesto contemplado en el artículo 180.5 del Decreto 143/2021, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Ordenación Territorial y Urbanística Sostenible de Extremadura ya que exige que *“Las personas propietarias de edificaciones, construcciones o instalaciones que se encuentran en suelo urbano, integrado en la red de servicios del núcleo urbano, con reconocimiento expreso municipal de actuación disconforme, deberán solicitar licencia de primera ocupación o utilización de actuación disconforme, en los términos expuestos en el artículo 19.2 del presente reglamento...”* teniendo en cuenta el criterio de la Subdirección General de Tributos Locales en la contestación que realizó a una consulta con fecha 12 de diciembre de 2012, en lo argumentó:

“El cómputo del plazo de prescripción del ICIO se inicia desde que finaliza la obra gravada y ello porque, aunque el hecho imponible del impuesto comienza a realizarse con la ejecución de la obra, como el ICIO no es un impuesto instantáneo, ese hecho imponible se desarrolla en el lapso de tiempo que media entre el comienzo y la finalización de la obra.

Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 14 de septiembre de 2005 dictada en recurso de casación en interés de la Ley, fija la siguiente doctrina legal: "El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas."

Para que el Ayuntamiento, tal como establece el artículo 103.1 del TRLRHL, pueda realizar la comprobación administrativa y practicar la liquidación definitiva, es necesario que conozca el hecho de que la construcción, instalación u obra ha finalizado y, por tanto, determinar su coste real y efectivo.

La licencia de primera ocupación tiene una doble finalidad, verificar que el edificio reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina, y constatar si la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida en

su día. Para la obtención de dicha licencia es necesario aportar el certificado de final de obra emitido por el técnico competente.

Puede ocurrir que, ante la solicitud de la licencia de primera ocupación, el Ayuntamiento considere que la construcción, instalación u obra no se ajusta a la normativa urbanística o a la licencia de obras y ordene que se lleven a cabo trabajos adicionales, por lo que, en este caso, no finalizará la obra hasta que se ejecuten dichos trabajos y sean aceptados por el Ayuntamiento.

En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva sólo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que, tal como se señala en el párrafo anterior, deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas.”

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede en Málaga) en su sentencia 861/2019 de 18 de marzo al considerar:

“1. La licencia de primera ocupación tiene una doble finalidad, verificar que el edificio reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina, y constatar si la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida en su día. Para la obtención de dicha licencia es necesario aportar el certificado de final de obra emitido por el técnico competente.

Puede ocurrir que, ante la solicitud de la licencia de primera ocupación, el Ayuntamiento considere que la construcción, instalación u obra no se ajusta a la normativa urbanística o a la licencia de obras y ordene que se lleven a cabo trabajos adicionales, por lo que, en este caso, no finalizará la obra hasta que se ejecuten dichos trabajos y sean aceptados por el Ayuntamiento - STS 14-09-2005 -.

2. En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva sólo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para

la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que, tal como se señala en el párrafo anterior, deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas.”

QUINTA.- La Sra. Alcaldesa del Ayuntamiento de _____ también se interesa por el régimen de prescripción del ICIO en cuanto a las edificaciones, construcciones o instalaciones consideradas fuera de ordenación conforme a lo establecido por el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria era de cuatro años contadas desde la finalización de la obras, teniendo en cuenta que el art 103 del TRLRHL determina que *“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”*.

Este precepto ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de junio de 2020 de la siguiente forma:

«si el día a quo del cómputo del plazo prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo para practicar liquidación definitiva, al amparo del artículo 103.1, in fine, del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se debe situar en la fecha del visado del certificado de finalización de las obras o en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración.

(...)

De la misma manera que el devengo del ICIO se produce, con ocasión del mero inicio de la obra, construcción, instalación, sin esperar a que dicho inicio sea comunicado al Ayuntamiento. El cómputo del plazo para girar la liquidación definitiva no se demora hasta que se comunique la finalización de la obra, construcción e instalación al Ayuntamiento. No se condiciona a ello, ni se supedita a cualquier otra circunstancia. La mera finalización de la construcción, instalación u obra, automáticamente, determina que el día en que ello se produzca se inicie el cómputo del plazo de prescripción del derecho

de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, una vez finalizada la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo para practicar la liquidación definitiva, al margen de la fecha del visado del certificado de finalización de las obras (visado que, por cierto, puede no existir) e independientemente de que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración».

En consecuencia, el *dies a quo* para el inicio y cómputo de plazo que dispone la administración local para efectuar las oportunas comprobaciones y girar la liquidación definitiva, será a partir de la finalización de la ejecución material de la misma, y dicha finalización debe quedar fijada a lo sumo, a la emisión de dicho certificado final de la obra, por más que el Ayuntamiento no lo haya conocido hasta que le es presentado o lo compruebe por otros medios, como puede ser en base a las fotografías aéreas de la Agencia de Protección del Territorio.

Por tanto, en principio, el *dies a quo* del cómputo del plazo prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar la base imponible autoliquidada en el ICIO y a los efectos de practicar liquidación definitiva, se debe situar en la fecha de finalización de las obras, y no en la fecha en que la finalización de las obras sea conocida formalmente por la Administración.

Ante la inexistencia del certificado final de obra el Ayuntamiento debería probar la finalización de las obras.

SEXTA.- En cuanto a la posibilidad de liquidar el canon rústico a las edificaciones declaradas en situación disconforme o fuera de ordenación consideramos que en estas últimos para tener dicha condición deberían haber cumplido con todas las exigencias legales pues en el momento de su ejecución eran conformes con la ordenación vigente y disponía del título que habilitaba para su construcción en consecuencia su situación de fuera, fuera de ordenación, nada indica que sean sus titulares deudores por el canon turístico. De igual forma entendemos que no puede liquidar el canon rústico a las edificaciones declaradas en situación de actuación disconforme pues de conformidad con lo establecido en el artículo 83.2 del Decreto 143/2021 de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Ordenación Territorial y Urbanística Sostenible de Extremadura el canon es un requisito de la calificación rústica “*es una prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza no tributaria, que ha de satisfacerse en concepto de participación de la comunidad en las plusvalías de la Administración Pública por la que se con-*

fiere el derecho a edificios en suelo rústico. Queda obligada al canon la persona o entidad que figure en la solicitud de calificación rústica”. Además, el artículo 82.6 del citado texto reglamentario determina que:

“El canon se devengará a partir del otorgamiento de la calificación, estableciéndose un plazo máximo para abonarlo de 3 meses desde la notificación del otorgamiento de dicha calificación a la persona o entidad interesada. En caso de no abonarse el canon en el plazo establecido, la calificación obtenida caducará”.

En consecuencia, todo indica que el canon es exigible cuando se produce la clasificación rústica, requisito que no concurre en las edificaciones en situación disconforme.

CONCLUSIÓN

La edificación o construcción fuera de ordenación debe disponer de la correspondiente licencia y debió en su día tributar su titular por el ICIO.

La edificación o construcción si se encuentran en suelo urbano con reconocimiento expreso municipal de actuación disconforme sería posible exigir el ICIO pues el cómputo de su plazo de prescripción se inicia con la obtención de la licencia de primera ocupación que deberán obtener los propietarios.

El canon rústico en las edificaciones fuera de ordenación debió exigirse desde que se instauró legalmente pues en caso contrario la calificación caducó y no tendrían en la actualidad dicha condición de fuera de ordenación.

Dicho canon no sería exigible en las edificaciones en situación disconforme pues no cumplen con el requisito de obtención de la calificación.