



**EXCMO. AYUNTAMIENTO DE RENEDO DE ESGUEVA  
ILMO. SR. ALCALDE**

**Asunto: Liquidación Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras /  
Disconformidad**

Ilmo. Sr.:

De nuevo nos dirigimos a V.I. una vez recibido el informe solicitado en relación con el expediente que se tramita en esta Institución con el número **716/2025**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, en la queja se hacía alusión que por D. XXX, con DNI nº XXX, el día XXX se procedió a la instalación de unas placas solares en su vivienda de Renedo de Esgueva, previa presentación de la correspondiente declaración responsable o comunicación en materia urbanística ante ese Ayuntamiento. En dicha comunicación, el aparejador de la empresa contratada indicaba que la finalidad era el autoconsumo, y que el presupuesto de ejecución material, excluido el IVA, ascendía a la cantidad de XXX €, correspondiente a dieciséis placas (XXX €/placa).

Posteriormente, por esa Administración se procedió a realizar la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por importe de XXX €, tomando como base imponible la cantidad de XXX €, es decir XXX € por placa instalada. Frente a esta liquidación se presentó recurso de reposición alegando que, según establece el artículo 102 de la Ley 2/2004 Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la base imponible debe ser el coste real y efectivo de la obra, no el estimado en base a lo que se establece en la Ordenanza fiscal del ICIO y tasas urbanísticas. Recurso que fue desestimado.

Se indicaba, además, que al contribuyente no le había sido aplicada la bonificación establecida para este tipo de instalaciones, del cincuenta por ciento de la liquidación, como se había hecho en el caso de otros vecinos que se encontraban en idéntica situación.

Según manifestaciones del autor de la queja, la actuación de ese Ayuntamiento no se ajusta a la legalidad, tanto en el cálculo de la base imponible como en la falta de aplicación de la bonificación establecida en la norma fiscal, por lo que considera que esta debe ser objeto de revisión.



Iniciada la investigación oportuna, se le solicitó información en relación con las cuestiones planteadas en aquella.

En atención a dicha petición se remitió informe, en el cual se hacía constar lo siguiente:

*«1 Con fecha XXX, XXX en representación de XXX con NIF XXX, registró declaración responsable en materia urbanística por la realización de obras consistentes en la instalación de XXX paneles solares en el inmueble sito en Calle XXX de este municipio, adjuntando diversa documentación técnica al respecto y donde se señalaba de presupuesto la cantidad de XXX euros.*

*2 Con fecha XXX, ante la falta de la preceptiva autoliquidación y pago del ICIO por parte del interesado, se notificó la oportuna liquidación provisional de dicho impuesto fijando como base imponible en dicha liquidación lo establecido por la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Renedo de Esgueva (Valladolid) publicada íntegramente en el BOP de Valladolid nº 176 de 2 de agosto de 2023 donde se establece:*

*“La base imponible de dicho impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, el coste de ejecución material obtenido conforme a la normativa de Costes Mínimos de Construcción (CMC) que se adjunta a la presente Ordenanza”.*

*Dichos Costes Mínimos de Construcción (CMC) fueron modificados con la oportuna modificación de la citada Ordenanza Fiscal por el Pleno del Ayuntamiento en sesión celebrada el 22 de diciembre de 2023, entrando en vigor con su publicación en el BOP nº 2023/244 de 22 de diciembre de 2023 sin que hasta la fecha hayan sido modificados y donde se establece en su artículo 17 que el precio mínimo por unidad de paneles solares es de 950 euros, dando lugar por tanto, a una base imponible superior a la declarada por el interesado (XXX euros)*

*3. En la citada liquidación provisional del ICIO no fue aplicada bonificación alguna puesto que no fue solicitada por el interesado siendo la solicitud un requisito preceptivo para su aplicación de conformidad con lo dispuesto por dicha ordenanza fiscal.*

*4. Con fecha XXX con registro de entrada XXX el interesado presentó recurso de reposición frente a dicha liquidación provisional alegando que la misma era contraria a derecho y que las placas solares instaladas tenían un coste inferior al resultado de aplicar la Ordenanza fiscal.*



5. *Mediante Resolución de Alcaldía nº XXX, cuya notificación se realizó al interesado el XXX se desestimó el recurso de reposición interpuesto por los siguientes motivos y sin que se haya recurrido en vía contenciosa la misma:*

*“ Dicha liquidación se ha realizado de conformidad con lo dispuesto en la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Renedo de Esgueva que establece en su artículo 3.1 que la base imponible de dicho impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, el coste de ejecución material obtenido conforme a la normativa de Costes Mínimos de Construcción (CMC) que se adjunta a la citada Ordenanza, siendo el CMC en el caso aplicable, de conformidad con el informe del arquitecto de fecha XXX, de XXX euros x XXX unidades de placas, dando un resultado total de la base imponible de XXX euros”.*

6. *Con fecha XXX con número de registro de entrada XXX, el interesado solicita la bonificación del ICIO e informa que ha procedido a realizar el ingreso de dicho impuesto de conformidad con la base imponible fijada por la ordenanza fiscal y con la bonificación ya aplicada.*

7. *El XXX se procede a notificar la liquidación definitiva del ICIO con la bonificación solicitada.*

8. *Con fecha XXX consta en la tesorería municipal el ingreso de XXX euros en concepto de abono de dicho ICIO.*

*De lo expuesto, y sin perjuicio de que se adjunte al presente el oportuno expediente, se concluye que el expediente urbanístico se ha tramitado con estricta aplicación de la normativa vigente, en concreto, de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Renedo de Esgueva (Valladolid), siendo incierto lo expuesto por el interesado y no siendo posible que esta Administración pueda acceder a sus pretensiones dado que las actuaciones se han ajustado a la legalidad vigente.»*

A la vista de lo informado y acreditado en el expediente, procedemos a formular las siguientes consideraciones para fundamentar jurídicamente el contenido de la presente Resolución.

De conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), cuya aplicación resulta obligada para la adecuada resolución de la presente queja, procede señalar que dicho cuerpo legal, en relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dispone lo siguiente:



Primero: el artículo 102.1 determina que **“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”**. (La negrita es nuestra)

Segundo: el artículo 103.1 establece que **“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”**. (La negrita es nuestra)

Resulta, conforme al artículo 102.1 del TRLRHL, que en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras procede la práctica de dos liquidaciones diferenciadas: la primera, de carácter provisional y a cuenta, al inicio de la construcción; y la segunda, definitiva, una vez concluida la misma. La razón de esta dualidad se encuentra en que la base imponible del tributo viene determinada por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, concepto que se identifica con el coste de ejecución material, cuyo conocimiento exacto únicamente resulta posible al término de la ejecución.

En interpretación de estos preceptos, la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, señala que:

*“(...) el ICIO se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra. La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, dato que se conocerá cuando finalice ésta. No es posible, pues, girar la liquidación, al menos la liquidación definitiva, si al tiempo del devengo no se conoce cuál es el importe cierto de la base imponible. A la vista de ello, el legislador ha ideado una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva, con la cual se anticipa la percepción, sujeta a regularización, de la cantidad que corresponda ingresar en*



*concepto de ICIO. Esta liquidación es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, incorpora un acto de gravamen -perjudicial como es para los derechos e intereses de su destinatario y, por ende, susceptible de impugnación administrativa y jurisdiccional. Esa liquidación provisional se gira, repárese en ello, antes del nacimiento de la obligación tributaria principal, esto es, la nacida de la realización del hecho imponible. Simplemente se hace esto para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta, que es en realidad en lo que consiste ese devengo adelantado. Después, cuando realmente se haya realizado el presupuesto de hecho, que es el lugar donde tendría que situarse el devengo, se procederá, lógicamente, a la liquidación definitiva. Claramente, la finalidad de esta anticipación del tributo, al igual que otros supuestos de similar naturaleza (exigencia por anticipado de contribuciones especiales, retenciones y pagos fraccionados en los impuestos personales sobre la renta) es recaudatoria: facilitar que las arcas públicas dispongan de fondos para hacer frente a los objetivos que debe cumplir, aunque no se haya completado aun toda la estructura del tributo de que se trate, en este caso, el ICIO.*

*Esa razón recaudatoria suele ir acompañada de una gestión más sencilla. A esto último no es ajeno, al contrario, que se contemple un sistema de determinación objetiva para la llamada liquidación provisional, que desde la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (EDL 1998/46308), dejó de tener carácter subsidiario, que es un sistema, obviamente, que facilita su gestión. No está previsto, sin embargo, que tal sistema objetivo se aplique en la liquidación definitiva. Lo que sí está previsto es que, sea cual sea el sistema aplicado para girar la liquidación provisional, la liquidación definitiva se gire tras realizar la correspondiente comprobación administrativa, que tiene por objeto, de conformidad con lo dispuesto en el art. 102.1 TRLRHL, determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, a estos efectos, como ya se sabe, el coste de ejecución material de aquella. Esperar a la finalización de la obra incidiría negativamente sobre la tesorería municipal. La liquidación provisional se gira sobre un parámetro diferente a la base imponible, propiamente dicha, aunque el TRLRHL utiliza la expresión base imponible, interpretamos que ello ha de entenderse en un sentido amplio. La base imponible, en realidad la única base imponible, como ya se ha dicho, es el coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra. Sin embargo, la liquidación provisional se gira en función del presupuesto de ejecución material o bien, en función de los índices o módulos que la ordenanza fiscal establezca al efecto. La comprobación administrativa dará lugar a la modificación o la confirmación de la liquidación provisional. Efectivamente, el último párrafo del art. 103.1 TRLRHL establece que "una vez finalizada la construcción, instalación u obra, mediante la oportuna comprobación administrativa, modifica en su caso, la base imponible (...) practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda". La divergencia entre la liquidación definitiva y la liquidación provisional puede ser, pues, tanto por exceso como por defecto. En relación con el ICIO, se produce un apoderamiento expreso en favor de los ayuntamientos para*



*que giren tal liquidación provisional. La distinción habitual entre liquidación provisional y liquidación definitiva no es trasladable, sin más, al ICIO. En este tributo, dichas liquidaciones derivan de dos obligaciones distintas, aunque conectadas entre sí, no en vano una es a cuenta de la otra. Generalmente, sin embargo, la liquidación y la definitiva derivan de la misma obligación, cosa que, como decimos, no sucede en el ICIO.*

*En el caso de la liquidación definitiva no importa tanto el punto de partida como el punto de llegada y este no es otro que el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Consideramos que la vinculación entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva no debe llevarse al extremo de que, si se ha optado por el coste estimado en la liquidación provisional (aplicación de módulos o índices), la comprobación administrativa de la que derivará la liquidación definitiva debe ceñirse a si ese coste estimado es correcto o no lo es, en otras palabras, a si los índices o módulos se han aplicado en los términos previstos en la ordenanza. Ello sería tanto como dar carta de naturaleza en la liquidación definitiva a un sistema que no está previsto para ella. Admitir esa limitación de la comprobación administrativa supondría un alejamiento injustificado, en su caso, de la verdadera y única base imponible, la que está representada por el coste real y efectivo, que no el coste presupuestado ni tampoco el coste estimado. Se estaría renunciando al conocimiento exacto de la base imponible y, por tanto, se estaría gravando por una capacidad económica diferente de la legalmente prevista. **La liquidación definitiva, independientemente de cual sea el punto de partida de la liquidación provisional, tiene un punto de llegada, cual es, determinar el coste real y efectivo, y no otro distinto.** A la vista de lo argumentado fijamos como doctrina que con el fin de cuantificar la base imponible en la liquidación definitiva del ICIO, la Administración gestora del impuesto puede modificar el método de cálculo empleado en la liquidación provisional, puesto que la comprobación administrativa tiene por objeto determinar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, incluso cuando en la liquidación provisional se utilizaron los módulos o índices establecidos en la ordenanza fiscal". (La negrita es nuestra)*

A los efectos referidos, el ayuntamiento puede requerir directamente al sujeto pasivo la presentación de la documentación necesaria para efectuar la liquidación definitiva, porque está expresamente autorizado para ello por el artículo 103.1 TRLRHL, o bien que por parte de los servicios técnicos municipales se gire visita de inspección a las obras, al objeto tanto de comprobar que las realizadas se corresponden con la licencia concedida, así como verificar el presupuesto final de ejecución material, aprobándose la liquidación definitiva, que confirmará o modificará la liquidación provisional. Es decir, que el ICIO a cobrar de forma definitiva dependerá de la de la obra una vez finalizada, conocida, por tanto, una vez se hubiese concluido la misma, por lo que, si el sujeto pasivo demuestra que la el valor final de la obra es inferior a la liquidación provisional cobrada, ese Ayuntamiento debería de haber estimado el recurso, y previa comprobación de la obra ejecutada, proceder a la modificación de la liquidación del ICIO.



Todo lo expuesto nos lleva a concluir:

1º.- El ICIO debe liquidarse sobre el coste real y efectivo de la obra, entendido como el coste de ejecución material, excluyendo conceptos como IVA, honorarios profesionales y beneficio empresarial.

2º.- El sistema legal establece un procedimiento bifásico con liquidación provisional a cuenta y, posteriormente, liquidación definitiva sobre el coste real, siendo esta última la que determina la verdadera base imponible del impuesto.

3º.- El contribuyente tiene derecho a acreditar documentalmente que el coste real de la instalación de placas solares es inferior al estimado provisionalmente, y a obtener la correspondiente devolución del exceso ingresado.

4º.- La liquidación definitiva debe practicarse exclusivamente sobre el coste real y efectivo de la obra, siendo irrelevante en esta fase el presupuesto inicial o los módulos estimativos.

5º.- La Administración municipal tiene la obligación legal de practicar liquidación definitiva cuando se acredite documentalmente un coste inferior, y de proceder a la devolución del exceso ingresado con los intereses correspondientes.

En consecuencia, procede la estimación de la pretensión del contribuyente cuando este acredita documentalmente que el coste real y efectivo de la instalación de placas solares es inferior al coste estimado sobre el que se practicó la liquidación provisional, correspondiendo practicar liquidación definitiva ajustada, y devolver el exceso ingresado con los intereses legales.

En virtud de todo lo expuesto, y al amparo de las facultades conferidas por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León y por la Ley 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común, consideramos oportuno formular a esa Administración, en base a los argumentos expuestos, la siguiente **Resolución**:

**PRIMERA:** Que se proceda a la revocación de la liquidación del ICIO practicada sobre costes estimados considerando que el contribuyente ha acreditado documentalmente que el coste real y efectivo de la instalación de placas solares es inferior.

**SEGUNDA:** Que se proceda a revocar, asimismo, la resolución desestimatoria del recurso presentado por el contribuyente, por ser contraria a derecho.

**TERCERA:** Que debe practicarse una nueva liquidación definitiva del ICIO, tomando como base imponible el coste real y efectivo acreditado documentalmente



por el contribuyente o, en su caso, lo realmente verificado por los servicios municipales.

**CUARTA:** Que, en su caso, se proceda a la devolución del exceso ingresado como consecuencia de la diferencia entre la liquidación provisional y la liquidación definitiva, con los intereses de demora correspondientes desde la fecha del pago hasta la fecha de la devolución efectiva.

**QUINTA:** Que la revocación debe acordarse de oficio por la Administración municipal en cumplimiento del principio de legalidad que rige su actuación.

Esta es nuestra resolución y así se la hacemos saber, con el ruego de que nos comunique de forma motivada la aceptación o no aceptación de la misma en el plazo de dos meses, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Reguladora de la Institución.

Una vez realizadas las comunicaciones oportunas, se acuerda publicar la presente Resolución en la página web de esta Institución, previa disociación de los datos de carácter personal que contuviera.

Pendiente de sus noticias, reciba un cordial saludo.

Atentamente,

EL PROCURADOR DEL COMÚN  
Tomás Quintana López

**NOTA IMPORTANTE:** No será necesario que nos envíen su respuesta por correo postal si la registran al Procurador del Común (DIR3 I0000423, CIF Q9750006J) y tienen activados los avisos por correo electrónico (procurador@procuradordelcomun.es) o el envío de comunicaciones/notificaciones a la Dirección Electrónica Habilitada única (DEHú), o bien si la registran directamente en nuestra sede electrónica (pccyl.sedelectronica.es). Les solicitamos, por otra parte, que no la envíen al representante (persona que haya presentado este escrito en su sede electrónica).