

Consell Tributari
Expediente: 35/7

El Consell Tributari, reunido en sesión de 3 de marzo de 2008, conociendo del recurso presentado por D.M.L.R.F.II., SL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En 2 de abril de 2004, D. F.P.S., en nombre y representación de D.M.L.R.F.II., SL, deduce recurso de alzada contra la resolución del inspector jefe de la Hacienda Municipal de 4 de marzo de 2004, parcialmente estimatoria de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad practicada por el impuesto sobre instalaciones, construcciones y obras (ICIO) devengado por las obras de construcción de cuatro edificios plurifamiliares en la calle J.P., núm. ..., y contra la liquidación de la misma fecha derivada de dicha resolución, de importe 124.888€(115.405,75€de cuota y 9.482,25€en concepto de intereses de demora).

2.- La sociedad recurrente alega, en primer lugar, que la determinación de la base imponible del impuesto, que debe estar constituida por el coste real y efectivo de las obras, se ha fijado sobre criterios que no se ajustan a la normativa del tributo ni a la jurisprudencia. Así, uno de los criterios se fundamenta en la consustancialidad e inseparabilidad de la obra de los elementos integrantes de las partidas de obra, extremo expresamente rechazado por el Tribunal Supremo en sentencia de 15 de marzo de 1995, que además se ha aplicado sin definir los requisitos técnicos que identifiquen dichas características y entrando en contradicciones a la hora de determinar qué elementos tienen o no tal naturaleza, con lo que sitúan a la recurrente en una clara posición de inseguridad e indefensión jurídica.

Otro criterio lo constituye el que los citados elementos son incluíbles en la base imponible aun cuando considerados individualmente no necesiten licencia municipal, lo que choca con la definición del hecho imponible del art. 103.1 de la Ley 39/1988, cuando establece que está constituido por la realización de construcciones, instalaciones u obras para las que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, con independencia de si se ha obtenido o no. Así lo ha establecido la jurisprudencia que cita y la

misma Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales en la consulta que transcribe.

Un tercer criterio, igualmente confuso y de difícil encaje jurídico, es el de que han de ser incluidas las partidas inherentes y necesarias al carácter residencial de la obra, lo que resulta incoherente en la medida que ello no permitiría la exclusión de ninguna partida, ya que por definición todas ellas son necesarias para la obra, pues de lo contrario no se incluirían. Además, la Inspección no ha mantenido dicho criterio de una manera uniforme, pues ha excluido elementos de esta naturaleza sin los cuales la obra no podría cumplir su función residencial. En cualquier caso, dicho criterio ha sido repetidamente rechazado por la jurisprudencia, que ha considerado excluibles muchos elementos que tienen tal carácter.

Por otra parte, la Inspección basa sus criterios en determinados pronunciamientos jurisprudenciales, pasando por alto la existencia de resoluciones más recientes de los tribunales que contradicen dichos criterios, y sin aplicar siquiera los propios pronunciamientos que invoca.

3.- En segundo lugar, se alega en el recurso la improcedencia de incluir en la base imponible las partidas de obra que enumera, por los motivos que en cada una se indican, bien porque responden al valor de lo instalado cuando solo debería incluirse el coste de su instalación, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que excluye el valor de los equipos, maquinaria e instalaciones construidas por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, pero no dicho coste; bien porque su remoción, alteración o modificación no precisan licencia urbanística o de obra; bien por la existencia de múltiples y expesos pronunciamientos jurisprudenciales en tal sentido; o bien porque la propia Inspección ya ha reconocido su exclusión en casos análogos o siguiendo los propios criterios tenidos en cuenta en la resolución impugnada. Por otro lado, en algunas partidas deducidas de la base imponible se ha tenido en cuenta el importe consignado en el presupuesto cuando lo que verdaderamente es deducible es el importe reflejado en las certificaciones de obra.

4.- En tercer lugar, se alega disconformidad con la inclusión en la base imponible de las partidas incluidas en el capítulo denominado “honorarios del contratista”, que contiene los costes indirectos de la obra y los gastos generales del contratista, y la improcedencia de deducir un 20% en concepto de beneficio industrial y gastos generales, pues para determinar estos conceptos se ha utilizado la estimación indirecta por falta de individualización del coste de dichas partidas, cuando su acreditación no le fue requerida, siendo así que en todo momento ha aportado toda la documentación que le ha sido solicitada. Por consiguiente, considera improcedente la aplicación subsidiaria de la

estimación indirecta, cuya finalidad es la de superar la conducta de los sujetos pasivos que no permiten a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa y directa de la base imponible (sentencia TS de 18 de julio de 2002). Considera que con carácter adicional al coste de las partidas incluidas en los “honorarios del contratista” el beneficio industrial no debe formar parte de la base imponible.

5.- En cuarto lugar, se alega la existencia de errores aritméticos en el anexo del acta de disconformidad relativa a los conceptos que deben deducirse del coste directo de la obra.

6.- Por último, se alega que la resolución impugnada se pronuncia sobre la sanción propuesta, cuando el expediente sancionador, cuyo objeto es determinar la procedencia de la misma, se inició en la misma fecha de dicha resolución, vulnerándose lo dispuesto en el art. 34 de la Ley 1/1988, de derechos y garantías del contribuyente, en el que se establece que la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, por lo que en éste no cabe pronunciamiento alguno respecto de la infracción cometida y la sanción que pueda resultar aplicable, por cuanto ello es objeto exclusivo del expediente sancionador.

7.- El recurrente solicita la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado y acompaña aval bancario en garantía de la deuda tributaria. En su virtud, la liquidación recurrida ha sido suspendida en período voluntario de pago.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Varias son las alegaciones efectuadas por D.M.L.R.F.II., SL como fundamento de su pretensión de que se anulen la resolución y la liquidación impugnadas. Al objeto de centrar los extremos que se debaten parece conveniente indicar, ya en este momento, que la mayor parte de las alegaciones versan sobre los criterios utilizados por la Inspección para integrar en la base imponible del ICIO los importes relativos a determinadas partidas de obra. En este sentido, se constata que la recurrente manifiesta su disconformidad tanto en relación con los criterios utilizados por la Inspección como en la aplicación de los mismos.

Segundo.- De conformidad con el art. 101.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, constituye el hecho imponible del ICIO “la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia, de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia”.

Por su parte, el art. 103.1 de la Ley 39/1988 en su redacción por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, aplicable al caso planteado, determinaba que la base imponible de este impuesto “está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forman parte, en ningún caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras”. Con posterioridad, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, modificó este artículo precisando que por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra debía entenderse el coste de ejecución material de la misma, y estableciendo que no integraban la base imponible del impuesto, además de los conceptos ya previstos en el art. 103.1 en su redacción por Ley 50/1998, “los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista o cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”. Esta nueva redacción, que se limitó a clarificar la anterior, recogiendo criterios jurisprudenciales consolidados, ha sido reproducida por el art. 102.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

El escueto régimen legal previsto en el art. 103.1 de la Ley 39/1988 ha suscitado numerosos problemas interpretativos para cuya resolución es preciso acudir a los pronunciamientos jurisprudenciales. En este sentido, debe ponerse de relieve la importancia de establecer cuáles son los criterios que permiten determinar qué elementos integrantes de las diferentes partidas de obra pueden incluirse en la base imponible del ICIO y cuáles no.

En el caso planteado, la recurrente señala que la resolución impugnada se ha fundado en tres criterios con los que se muestra en desacuerdo: la “consustancialidad”, “estructuralidad” o “inseparabilidad” de la obra; la intrascendencia de que algunas partidas de obra no precisen licencia de obras o urbanística para su remoción, modificación o alteración; y la inclusión en la base imponible de algunas partidas por el hecho de ser inherentes o necesarias al carácter residencial de la obra.

Tercero.- A propósito del criterio de “consustancialidad”, “estructuralidad” o “inseparabilidad”, D.M.L.R.F.II., SL alega que la Inspección no le comunicó la fundamentación jurídica que le llevó a adoptarlo ni tampoco los requisitos técnicos que

permiten identificar aquellas características, tratándose, además, de un criterio expresamente rechazado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de marzo de 1995 para discernir qué partidas deben integrar la base imponible del ICIO. Por otra parte, la recurrente califica al criterio de inherencia o necesidad al carácter residencial de la obra de confuso y de difícil encaje jurídico.

Frente a estas alegaciones, debe señalarse, en primer lugar, que la STS de 15 de marzo de 1995 (RJ 1995/2482) versa sobre un caso de características diferentes al planteado en el presente recurso pues trata de las obras de ampliación de una estación eléctrica transformadora. En el fundamento de derecho tercero de esta sentencia se afirma que “la diferenciación entre coste de la obra civil y coste de las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el artículo 103 LHL considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra que constituye la base imponible del ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente porque el artículo 101 LHL sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones u obras como de instalaciones con tal que para unas u otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística (...)”.

El propio Tribunal Supremo, entre otras en su sentencia de 5 de octubre de 2004, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 6112/1999 (RJ 2004/6547), relativo a la construcción de 65 viviendas, señala en su fundamento de derecho primero, respecto de la inclusión o no en la base imponible del ICIO de los ascensores, que “a tenor de las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019) y 3 de mayo de 1996 (RJ 1996, 3775), han de incluirse en la base aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia y, en consecuencia, la partida mencionada ha de ser tenida en cuenta para calcular el importe de la base imponible, por cuanto no tiene singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, pues se incorpora a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no sólo, que también, del presupuesto de la obra y, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige”. Por su parte, en su fundamento de derecho cuarto, la sentencia reitera que “(...) como ya se ha declarado, entre otras, en las sentencias de esta misma Sección y Sala de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019), de 14 de febrero (RJ 2003, 3088) y 16 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 123) (...) es evidente que, para la inclusión del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en su caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia

de obras (como en este supuesto de hecho acontece), 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”.

De los fundamentos de derecho transcritos se desprende la existencia de una consolidada jurisprudencia que, al objeto de determinar qué partidas de obra deben o no integrarse en la base imponible del ICIO, acoge, a juicio de este Consell Tributari, no solo el criterio de “consustancialidad”, “estructuralidad” o “inseparabilidad” de la obra, de manera expresa, sino también el de “inherencia al carácter de la obra”, en este caso residencial. Y ello por cuanto, en relación con este segundo criterio, la STS de 5 de octubre de 2004 alude a “las condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma (la construcción) se dirige” y a la provisión de “servicios esenciales para su habitabilidad o utilización”.

En consecuencia, la existencia de la consolidada línea jurisprudencial a la que nos hemos referido dispensa a la Inspección de comunicar a la recurrente el fundamento jurídico que le lleva a adoptar aquellos criterios. Cuestión distinta, sin embargo, es la de determinar si la aplicación práctica de tales criterios a la hora de incluir o excluir de la base imponible del ICIO determinadas partidas de obra ha sido o no correcta en el caso planteado.

Teniendo en cuenta las alegaciones de la recurrente en relación con este extremo, este Consell entiende que las claraboyas cumplen el requisito de “consustancialidad”, “estructuralidad” o “inseparabilidad” de la obra sin que quepa entrar a determinar si lo cumplen los aleros especiales en las cubiertas de los edificios que, en cualquier caso, no han sido incluidos por la Inspección en la base imponible del impuesto. Por lo que respecta a la grifería y a las encimeras de mármol de los baños, este Consell considera que se trata también de elementos que se incorporan a la obra en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial de las condiciones necesarias para el cumplimiento de la finalidad a que se dirige la obra, en este caso residencial, sin que quepa entrar a discutir si cumplen o no tales requisitos los calentadores, el mobiliario de cocina, las encimeras para cocina, las llaves interiores, las calderas y los extintores que, en cualquier caso, han sido excluidos de la base imponible por la Inspección.

Finalmente, respecto a la alegada improcedencia de incluir en la base imponible del ICIO instalaciones como la fontanería, la electricidad, los sanitarios, la climatización o la vidriería, debe estarse al fundamento de derecho tercero de la STS de 15 de febrero de 1995

(RJ 1995, 1019), con arreglo al cual, “(...) partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería que son inseparables de aquélla (la obra) y que figuran en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia (...) es claro que han de ser incluidas en la base imponible del impuesto”. En el mismo sentido, el fundamento de derecho cuarto de la STS de 5 de octubre de 2004, ya transcrito, concluye que 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” deben incluirse en la base imponible del impuesto.

Cuarto.- D.M.LR.F.II., SL manifiesta también su disconformidad con el criterio según el cual resulta procedente la inclusión en la base imponible del ICIO de partidas de obra cuya remoción, modificación o alteración no precisan de licencia de obras o urbanística. Alega que la adopción de este criterio contraviene la definición del hecho imponible y la tesis mantenida por diversos Tribunales Superiores de Justicia en varias sentencias que cita, así como por la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales en varias contestaciones a consultas que también cita.

Frente a esta alegación, debe reiterarse que constituye el hecho imponible del ICIO “la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación y obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia, de obras o urbanística (...)”. Pues bien, con independencia de los pronunciamientos jurisprudenciales citados por la recurrente, debe afirmarse, como ya hizo este Consell en el expediente 662/5, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en casos análogos al planteado, no ha sostenido nunca que el requisito de sujeción al ICIO consistente en la necesidad de obtener una licencia de obras o urbanística, se extendiese a los elementos singulares incorporados a la obra, construcción o instalación de que se trate, de manera que si tal elemento no requiriese licencia de obras o urbanística, singularmente considerado, para su construcción o instalación, ello significaría que no debiera ser integrado en la base imponible del impuesto. Por el contrario, a juicio de este Consell, los criterios que permiten excluir un elemento o partida de la base imponible del ICIO son, únicamente, la singularidad, identidad o separabilidad respecto de la construcción o instalación y la no inherencia al carácter o finalidad de la obra.

Así se desprende de lo establecido por la STS de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019) en su fundamento de derecho cuarto, recogido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de diciembre de 2002 (JT 2003/744) cuando la misma detalla los pronunciamientos que el Tribunal Supremo ha ido sustentado en el tiempo, y más

recientemente por la STS de 16 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 123) en su fundamento de derecho tercero, y por la STS de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004/6547) en sus fundamentos de derecho primero y cuarto.

Quinto.- Sentado lo expuesto, este Consell ha efectuado un análisis pormenorizado de las partidas con cuya inclusión en la base imponible del impuesto la recurrente se manifiesta en desacuerdo. Este examen se ha llevado a cabo a la luz de los criterios acogidos en los ya transcritos fundamentos de derecho primero y cuarto de la STS de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004/6547) –a saber, inclusión en el proyecto para el que se solicitó la licencia e incorporación al aspecto estático o estructural de la obra formando parte consustancial de la misma y, fundamentalmente, de las condiciones precisas para el cumplimiento de su finalidad-, y rechazando, como ya se ha argumentado en el fundamento de derecho cuarto del presente dictamen, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en casos análogos al planteado –construcción de un complejo residencial-, haya sostenido que el requisito de sujeción al ICIO consistente en la necesidad de obtener una licencia de obras o urbanística se extendiese a los elementos singulares incorporados a la obra, construcción o instalación de que se trate.

Como consecuencia del mencionado análisis, debe concluirse lo siguiente:

- Capítulo 5 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3

La recurrente alega que no deben incorporarse a la base imponible las claraboyas con zócalo metálico. Sin embargo, esta petición no puede ser atendida, ya que se trata de elementos que se han incorporado al aspecto estático o estructural de la obra, pasando a formar parte consustancial de la misma.

- Capítulo 6 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3 y a los Bloques 3.4/3.5 y 3.2

Alega la recurrente que los tabiques de pladur son totalmente removibles sin que para ello se requiera licencia urbanística. Frente a esta alegación debe estarse a lo señalado en el fundamento de derecho cuarto en el sentido de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en casos análogos al planteado, no ha sostenido nunca que el requisito de sujeción al ICIO consistente en la necesidad de obtener una licencia de obras o urbanística, se extendiese a los elementos singulares incorporados a la obra, construcción o instalación de que se trate. Por otra parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 13 de marzo de 2000 (JT 2000/530), citada por la recurrente, decreta la improcedencia de incluir en la base imponible el importe de la maquinaria destinada a la transformación y distribución de energía eléctrica en una obra de construcción o ampliación de centros de transformación y distribución de energía eléctrica, obra de características distintas a la que es objeto del presente recurso.

Sostiene también la recurrente que las cajas de las persianas cumplen la misma función que los armarios, cuyo importe no ha sido incluido por la Inspección en la base imponible. Pues bien, con independencia del tratamiento dispensado a los armarios, sobre el que no cabe pronunciarse, ya que en cualquier caso han sido excluidos de la base imponible por la Inspección, debe concluirse que las cajas de las persianas son elementos que se han incorporado al aspecto estático o estructural de la obra, pasando a formar parte consustancial de la misma.

La aplicación del criterio de estructuralidad lleva a este Consell a rechazar también la alegación de la recurrente según la cual no deben integrarse en la base imponible los mecanismos de las claraboyas y el tejadillo en chapas.

- Capítulo 9 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3, a los Bloques 3.4/3.5 y 3.2 y al Parking

Entiende la recurrente que, al igual que el importe de las encimeras de cocina, el de las encimeras de los baños así como el de los platos de ducha no deben integrarse en la base imponible. Sin embargo, con independencia del tratamiento dispensado a las encimeras de cocina, que en cualquier caso han sido excluidas de la base imponible por la Inspección, lo cierto es que tanto las encimeras de los baños como los platos de ducha están incorporados a la obra en su aspecto estático o estructural, pasando a formar parte de las condiciones necesarias para el cumplimiento de la finalidad residencial de la misma, cumpliéndose, en consecuencia, los criterios contemplados en la STS de 5 de octubre de 2004.

Respecto a los que la recurrente denomina aplacados decorativos, consultada la certificación de obra 37/38, obrante en el expediente, se constata que las partidas 9,18, 9,19, 9,19 A, 9,21 y 9,22 se refieren al suministro y colocación de aplacados de mármol de características diversas sin distinguir entre el coste de instalación y el coste de los elementos instalados que, en cualquier caso, han pasado a formar parte de la estructura de la obra. Por otra parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de mayo de 2002 (JT 2002/1467), citada por la recurrente, en ningún momento menciona los aplacados decorativos.

Considera la recurrente que tampoco deben integrarse en la base imponible el importe de los aplacados y planchas de acero de los ascensores. Frente a ello, debe ponerse de manifiesto que se trata de elementos que forman parte, a su vez, de otro elemento como son los ascensores, en relación con los cuáles la STS de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004/6547) concluye que deben integrarse en la base imponible del impuesto.

Finalmente, la petición de la recurrente de no inclusión en la base imponible del coste de mármoles y zócalos tampoco puede ser atendida, dado que se trata de elementos incorporados al aspecto estático o estructural de la obra.

- Capítulo 10 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3

No puede atenderse la petición de no inclusión en la base imponible de los cajones de ventilación, dado que se trata de elementos incorporados al aspecto estático o estructural de la obra. Por otra parte, este Consell no alcanza a entender los motivos que han inducido a la recurrente a citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de septiembre de 1998 (JUR 1998/100378), ya que de los fundamentos de derecho de la misma se desprende que el Tribunal no anuló la liquidación por motivos de fondo sino por defectos en la notificación de las actuaciones del expediente de comprobación de valores y falta de motivación en la valoración de determinados inmuebles, sin que se refiera a elemento alguno de los mismos.

- Capítulo 11 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3 y al Bloque 3.2

Sostiene la recurrente que habiéndose deducido por parte de la Inspección el coste total de las cortinas y persianas en otros capítulos de obra, no deben computarse las mallorquinas (cortina exterior) de las Torres 3.1 y 3.3 y la cortina de separación con el gimnasio y sala de fiestas del Bloque 3.2.

Frente a esta alegación debe señalarse que, consultada la certificación de obra 37/38, se ha constatado que la denominación completa de la partida a la que la recurrente califica de mallorquinas es la de mallorquinas de aluminio en cierre de recintos de maquinaria de aire acondicionado (partida 11,18) en la Torre 3.1, y de mallorquinas de cierres de aparatos de aire acondicionado (partida 11,18) en la Torre 3.3, de las que cabe afirmar que se trata de elementos incorporados al aspecto estático o estructural de la obra, y que forman parte consustancial de la misma. Idénticas características cabe predicar de la partida que la recurrente denomina cortina de separación con el gimnasio y sala de fiestas y cuya denominación en la certificación de obra es, sin embargo, la de muro cortina en gimnasio y sala de fiestas (partida 11,10).

- Capítulo 12 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3 y a los Bloques 3.4/3.5 y 3.2

La recurrente considera que no deben computarse en la base imponible del impuesto las unidades de puertas de entrada a las viviendas y las puertas interiores de las mismas, dado que son elementos cuya alteración o remoción no necesita de licencia de obras o urbanística. Sin embargo, frente a esta alegación debe reiterarse lo ya señalado en el fundamento de derecho cuarto en el sentido de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en casos análogos al planteado, no ha sostenido nunca que el requisito de sujeción al ICIO

consistente en la necesidad de obtener una licencia de obras o urbanística, se extendiese a los elementos singulares incorporados a la obra, construcción o instalación de que se trate.

- Capítulo 13 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3, a los Bloques 3.4/3.5 y 3.2 y al parking

Considera la recurrente que no deben formar parte de la base imponible del impuesto las puertas metálicas, las rejas metálicas separadoras o de apoyo a las máquinas de aire acondicionado ni la marquesina (persiana) de entrada al edificio. Frente a esta alegación debe señalarse que todos estos elementos se han incorporado al aspecto estático o estructural de la obra, pasando a formar parte consustancial de la misma. Por otra parte, este Consell estima oportuno poner de manifiesto que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 24 de enero de 1998 (JT 1998/109), citada por la recurrente, versa sobre una obra relativa a la tubería de butano Tamón-Gijón, de características, por lo tanto, bien distintas a la que es objeto de este recurso.

A propósito de la partida de obra “varios de cerrajería”, la recurrente manifiesta que hace referencia a los sombreros pintados en la cubierta y a la valla del jardín. Consultada la denominación de la partida en la certificación de obra 37/38 se constata que no consta referencia alguna a estos dos elementos, no habiendo, en consecuencia, quedado acreditado que la partida “varios de cerrajería” los incluya.

Finalmente, en cuanto al parking, la recurrente considera que debe excluirse de la base imponible el importe correspondiente a las bandas de protección, las rampas metálicas y las rejas de separación, elementos que son totalmente removibles de la obra y únicamente señalizan y facilitan la circulación en el interior de aquél. Sin embargo, esta alegación tampoco puede ser atendida dado que, a juicio de este Consell, los referidos elementos se han incorporado al aspecto estático o estructural de la obra, pasando a formar parte consustancial de la misma.

- Capítulo 14 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3 y a los Bloques 3.4/3.5 y 3.2

La recurrente entiende que no debe incluirse en la base imponible del impuesto el importe correspondiente a las bañeras, grifería, lavabos, bidet, inodoros, así como los platos de ducha y el material sanitario certificados en el Bloque 3.4/3.5. Frente a esta alegación debe reiterarse que se trata de elementos incorporados a la obra en su aspecto estático o estructural que forman parte de las condiciones necesarias para el cumplimiento de la finalidad residencial a la que la misma se dirige.

- Capítulo 15 correspondiente a las Torres 3.1 y 3.3, a los Bloques 3.4/3.5 y 3.2 y al parking

En cuanto a las instalaciones de gas, la recurrente pretende que la cantidad a deducir sea el coste total que figura en la certificación de obra correspondiente a la partida

“instalaciones de gas general” y no el importe presupuestado de las partidas de calentadores y calderas.

Al objeto de resolver sobre ello, debe ponerse de manifiesto que en la certificación de obra 37/38 constan las siguientes cantidades:

<u>Torre 3.1</u>	<u>Presupuestado</u>	<u>Coste</u>
Instalación de gas, incluso acometida, p.p. de montantes, contadores e instalaciones particulares de cada vivienda (partida 15.15)	4.706.590 ptas.	34.208 ptas.
Instalaciones de gas general (partida 15.15 G)	0 ptas.	12.310.200 ptas.
Calentadores (partida 15.16)	3.147.048 ptas.	0 ptas.
Calderas (partida 15.17)	610.376 ptas.	0 ptas.

<u>Torre 3.3</u>		
Instalación de gas, incluso acometida, p.p. de montantes, contadores e instalaciones particulares de cada vivienda (partida 15.15)	4.706.590 ptas.	0 ptas.
Instalaciones de gas general (partida 15.15 G)	0 ptas.	12.310.200 ptas.
Calentadores (partida 15.16)	3.147.048 ptas.	0 ptas.
Calderas (partida 15.17)	610.376 ptas.	0 ptas.

<u>Bloque 3.2</u>		
Instalación de gas, incluso acometida, p.p. de montantes, contadores e instalaciones particulares de cada vivienda (partida 15.10)	1.312.500 ptas.	0 ptas.
Instalaciones de gas general (partida 15.10 G)	1.312.500 ptas.	1.812.087 ptas.
Calentadores (partida 15.11)	375.000 ptas.	0 ptas.

Por otra parte, en el escrito de alegaciones al acta de disconformidad se afirma que: “Si bien en la certificación a origen se hace mención global a la instalación de gas, debe tenerse en cuenta que estas partidas de obra engloban el valor de las calderas, calentadores y contadores cuyo valor individualizado se desglosa en el presupuesto de obras del contratista (...)”.

Es decir, que dentro del coste de la partida de “instalaciones de gas general” se incluye, no solo el coste de las calderas y los calentadores, sino también el de la instalación de gas, que comprende las acometidas, los montantes, los contadores y las instalaciones

particulares de cada vivienda, sin que sea posible determinar cual ha sido el coste real de las calderas y los calentadores, ya que únicamente se detalla el importe presupuestado pero no su coste final (en dicho apartado aparece siempre fijado 0 ptas.), mientras que en la partida de “instalaciones de gas general” sólo se incluye el coste final total de la misma, sin que se detallan todos los elementos que la integran. Por lo que debe desestimarse la alegación formulada.

De otro lado, la recurrente considera que no debe integrarse en la base imponible el importe de los ascensores. No obstante, frente a esta alegación debe señalarse que la STS de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004/6547), en su fundamento de derecho primero, afirma que “(...) respecto a la partida (...) referida a los ascensores, lo procedente es desestimar la pretensión de la recurrente, pues a tenor de las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1019) y 3 de mayo de 1996 (RJ 1996, 3775), han de incluirse en la base aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia y, en consecuencia, la partida mencionada ha de ser tenida en cuenta para calcular el importe de la base imponible, por cuanto no tiene singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, pues se incorpora a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no sólo, que también, del presupuesto de la obra y, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige”.

A juicio de la recurrente, debe también excluirse de la base imponible el importe de los aparatos de recogida neumática de residuos y de la instalación contra incendios que incluye los extintores y los aparatos de detección automática de humos. Consultada la certificación de obra 37/38, se ha constatado que la denominación de dichas partidas es la de “instalación de sistema de recogida neumática, incluso p.p. de todos los accesorios, mecanismos y accionamiento” (partida 15,20) e “instalación de detección de incendios para plantas sótanos, planta baja y plantas piso, de acuerdo a proyecto” (partidas 15,24 y 15,24 G). En consecuencia, se está en presencia de partidas que incluyen costes de instalación, no diferenciándose entre coste de instalación y coste del elemento instalado. Además, en el caso de la instalación de detección de incendios, consta expresamente que se hallaba prevista en el proyecto, sin que se especifique en la denominación de la partida los elementos que la integran.

Finalmente, en la obra del parking la recurrente considera que no deben incluirse en la base imponible los importes de los aparatos de alumbrado, de detección de CO2 y contra incendios, y los aparatos de ventilación forzada en el recinto del aparcamiento, siendo así, en relación con estos últimos, que la Inspección sí deduce el importe de los aparatos de aire acondicionado que realizan una función similar a la de los de ventilación forzada. Frente

a esta alegación debe señalarse que, con independencia del tratamiento dispensado a los aparatos de aire acondicionado, sobre el que no cabe pronunciarse dado que, en cualquier caso, han sido excluidos por la Inspección, los elementos cuya inclusión se discute por la recurrente se han incorporado al aspecto estático o estructural de la obra, formando parte consustancial de ésta.

- Capítulo 1 correspondiente a la U. Interior

Se alega que no es objeto del ICIO el coste del relleno de tierra de la urbanización interior, citando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de mayo de 2002 (JT 2002/1467), cuyo fundamento de derecho segundo concluye que no deben incluirse en la base imponible las partidas de tierra vegetal, al considerarse éstas separables de la obra o sin vocación de permanencia en la misma.

No obstante, consultada la certificación de obra 37/38, se ha constatado que el relleno de tierra de la urbanización interior al que alude la recurrente se ubica en el capítulo 1, rotulado “movimiento de tierras y demoliciones”, concretamente, en las partidas 1,03 (relleno y compactado de solar con tierras de aportación: relleno desde la cota de terreno natural hasta alcanzar las cotas de rasante de las calles aledañas; medición teórica del 10% que no contempla los posibles taludes que se producirán en la formación de aceras), 1,04 (relleno y compactado de zonas de pavimentación con zahorras; previsión del 10% del volumen a rellenar) y 1,06 (relleno y compactado de tierras en zanjas de albañales; previsión). En consecuencia, no se trata, como en el caso enjuiciado por la referida sentencia, de la creación de un jardín o parque en una urbanización, sino del nivelado de la superficie del terreno para que alcance el nivel de la calle, con lo que la tierra que se añade es un elemento que forma parte del aspecto estático o estructural de la obra, ya que además será pavimentada al menos parcialmente.

- Capítulo 9 correspondiente a la U. Interior

D.M.LR.F.II., SL, señala que la Inspección ha admitido que los importes del aplacado de las jardineras (partidas de obra 9,02, 9,03 y 9,04) se excluyan de la base imponible del impuesto pero, en cambio, ha incluido la partida 9,01 relativa al mismo concepto. Frente a esta alegación debe señalarse que, con independencia del tratamiento dispensado a aquellas partidas, que en cualquier caso han sido excluidas por la Inspección, consultada la certificación de obra 37/38, se constata que las denominaciones de dichas partidas son, respectivamente, las de “aplacado en jardineras (Cerámica Cumella)”, “remates en jardineras, con piezas de coronación (Cerámica Cumella)” y “remates en jardineras con piezas en ángulo (Cerámica Cumella)”. En cambio, la denominación de la partida 9,01, cuya inclusión en la base imponible discute la recurrente, es la de “aplacado con piedra natural en parámetros verticales exteriores de jardineras”, respecto de la cual cabe predicar que se está

en presencia de un elemento incorporado a la obra en su aspecto estructural que ha pasado a formar parte consustancial de la misma.

Se alega, asimismo, que los importes correspondientes a los aplacados exteriores, la tarima de la piscina, el parquet del gimnasio y sala de fiestas, el pavimento especial colocado en la zona de juegos infantiles y los elementos de señalización deben excluirse de la base imponible. Sin embargo, frente a esta alegación debe señalarse que se está en presencia de elementos que están incorporados a la obra en su aspecto estático o estructural.

- Capítulo 12 correspondiente a la U. Interior

La recurrente considera que tanto la piscina como la pista deportiva de “paddle” deben excluirse del ámbito del ICIO. Sin embargo, esta petición no puede ser atendida ya que ambos elementos forman parte del aspecto estático o estructural de la obra.

- Capítulo 13 correspondiente a la U. Interior

La recurrente argumenta que carece de sentido que se detraiga de la base imponible del impuesto la cercha de la pérgola y no la estructura de pérgola de lona curvada, siendo así que la Inspección ha deducido las pérgolas en el capítulo 20. Frente a ello debe señalarse que, con independencia del tratamiento dispensado a estos elementos, sobre el que no cabe pronunciarse dado que, en cualquier caso, han sido excluidos por la Inspección, consultada la certificación de obra 37/38 se constata que la partida que la recurrente denomina estructura de pérgola de lona curvada (partida 13,08) se denomina “suministro y colocación estructura metálica para pérgola de lona curvada”, siendo, por lo tanto, un elemento incorporado al carácter estructural de la obra, diferenciable, además, de las pérgolas propiamente dichas.

- Capítulo 14 correspondiente a la U. Interior

La recurrente entiende que no debe incorporarse a la base imponible del impuesto la instalación de riego del jardín. Sin embargo, éste es también un elemento incorporado al aspecto estructural o estático de la obra que por ello no puede ser excluido.

Sexto.- En cuanto a la alegación sobre la disconformidad con la inclusión en la base imponible de las partidas incluidas en el capítulo denominado “honorarios del contratista”, que contiene los “costes indirectos de obra” y los “gastos generales del contratista”, y la improcedencia de deducir un 20% en concepto de beneficio industrial y gastos generales, debe partirse de los datos contenidos en el acta de disconformidad (folios 54 a 56 del tomo 1 del expediente); en el apartado 6º del informe emitido por el inspector actuario (folios 64 y 65 del tomo 1 del expediente); y en el apartado 3º de la resolución del inspector jefe (folio 69 del tomo 1 del expediente), donde constan las siguientes cifras:

Coste directo de la obra (1).....	34.136.133,61 €
Partidas excluidas según el anexo del acta de inspección (2).....	5.963.178,18 €
Partidas excluidas por la resolución del inspector jefe (3)	88.075,33 €
Coste directo reducido de la obra (4=1-2-3).....	28.084.880,11 €
Honorarios del contratista (5)	6.318.139,79 €
Coste total (6 = 4+5).....	34.403.019,85 €
Beneficio industrial + gastos generales = 20% del coste según resolución del inspector jefe (7)	6.880.603,98 €
Base imponible (6-7)	27.522.415,91 €

De las anteriores cifras se desprende que la cantidad deducida en concepto de beneficio industrial y gastos generales del contratista (7) es superior a los honorarios de éste que constan en la certificación 37/38 obrante en el expediente. En consecuencia, habida cuenta que no procedía deducir el beneficio industrial al no estar incluido su importe en el coste directo de la obra (1), dado que no figura en las certificaciones aportadas, e independientemente del porcentaje que se aplicase por el concepto de gastos generales del contratista – entre un 13 y un 17%, de conformidad con lo dispuesto por el art. 68.a del Reglamento general de contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, al que se remite la jurisprudencia, por todas STS de 15 de abril de 2000 (RJ 2000/3024)-, es evidente que la cifra deducida por la Inspección supera, en todo caso, la que correspondería deducir por este concepto y también la que el recurrente pretende que se deduzca por las partidas incluidas en el capítulo honorarios del contratista, entre las que se encuentran los gastos generales del mismo, sin que quepa, no obstante, modificar la cantidad aplicada por la Inspección para no incurrir en “reformatio in peius”.

Séptimo.- Alega la recurrente la existencia de un error aritmético en el anexo al acta de disconformidad relativo a los conceptos que deben deducirse del coste directo de la obra. En este sentido señala que el importe total de las partidas a deducir asciende a 5.968.533,33 € y no a 5.963.178,18 €, existiendo una diferencia en la suma de las deducciones practicadas en el Bloque 3.2, ya que en el anexo al acta de disconformidad se deducen 27.778.881 ptas. cuando, en realidad, el importe de la suma de las partidas deducidas es de 27.988.245 ptas. Sucede lo mismo en la U. Interior, ya que el importe de la suma de las deducciones practicadas es de 143.518.549 ptas. y no de 142.836.891 ptas.

De la documentación obrante en el expediente se desprende la veracidad de las alegaciones de la recurrente. Así, la suma de los conceptos incluidos en la partida relativa al Bloque 3.2 (folio 60 del tomo I del expte.) asciende, efectivamente, a la cifra de 27.988.245 ptas. y no a la de 27.778.881 ptas., que consta en el anexo. Por otro lado, la suma de los

conceptos incluidos en la partida relativa a Urbanización Interior (folios 60 y 61 del tomo I del expte.) asciende a 143.518.549 ptas. y no a 142.836.891 ptas., como figura también en el anexo.

Ello comporta que la cifra final que debe deducirse del coste de la obra sea de 993.080.387 ptas. (5.968.533,33 €), tal y como alega la recurrente, frente a los 992.189.365 ptas. (5.963.178,18 €) que constan en el anexo.

Octavo.- Por último, se alega en el recurso que el inspector jefe, en su resolución de 4 de marzo de 2004, decreta la procedencia de la sanción propuesta siendo así que el expediente sancionador se inició el mismo 4 de marzo de 2004. Esta circunstancia, señala, contraviene lo dispuesto por el art. 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, en el sentido de que en el momento de iniciar el expediente no cabe pronunciamiento alguno respecto de la infracción, y menos aún sobre la sanción que pueda resultar aplicable, ya que ello es objeto exclusivo del expediente sancionador.

Sin embargo, frente a esta alegación debe ponerse de manifiesto que, si bien es cierto que de conformidad con el art. 34 de la Ley 1/1998 la imposición de sanciones tributarias debe llevarse a cabo mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente, no es menos cierto que la resolución del inspector jefe no incluye ningún acuerdo de imposición de sanción sino que únicamente decide incoar el expediente sancionador.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso interpuesto; DEDUCIR del coste directo de la obra la cantidad de 5.968.533,33 € en lugar de los 5.963.178,18 € que figuran en el acta de disconformidad; ANULAR la liquidación impugnada; GIRAR nueva liquidación cuya base imponible se fije teniendo en cuenta la citada deducción; y DEVOLVER la garantía constituida mediante aval bancario.