

Consell Tributari

Expedient: 35/7

El Consell Tributari, reunit en sessió de 3 de març de 2008, coneixent del recurs presentat per D.M.L.R.F.II., SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte i ha adoptat l'acord següent:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El 2 d'abril de 2004, la Sra. F.P.S., en nom i representació de D.M.L.R.F.II., SL, dedueix recurs d'alçada contra la resolució de l'inspector cap de la Hisenda Municipal de 4 de març de 2004, parcialment estimatòria de les al·legacions formulades a l'acta de disconformitat practicada per l'impost sobre instal·lacions, construccions i obres (ICIO) meritat per les obres de construcció de quatre edificis plurifamiliars al carrer J.P., núm. ..., i contra la liquidació de la mateixa data derivada d'aquesta resolució, d'import 124.888€ (115.405,75€ de quota i 9.482,25€ en concepte d'interessos de demora).

2.- La societat recurrent al·lega, en primer lloc, que la determinació de la base imposable de l'impost, que ha d'estar constituïda pel cost real i efectiu de les obres, s'ha fixat sobre criteris que no s'ajusten a la normativa. Així, un dels criteris es fonamenta en la consubstancialitat i inseparabilitat de l'obra dels elements integrants de les partides d'obra, extrem expressament rebutjat pel Tribunal Suprem en sentència de 15 de març de 1995, que a més a més s'ha aplicat sense definir els requisits tècnics que identifiquen aquestes característiques i entrant en contradiccions a l'hora de determinar quins elements tenen o no aquesta naturalesa, amb la qual cosa situen la recurrent en una clara posició d'inseguretat i d'indefensió jurídica.

Un altre criteri el constitueix el fet que els elements esmentats són es poden incloure a la base imposable fins i tot quan, considerats individualment, no necessiten llicència municipal, cosa que xoca amb la definició del fet imposable de l'art. 103.1 de la Llei 39/1988, quan estableix que està constituït per la realització de construccions, instal·lacions o obres per a les quals s'exigeixi l'obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent, amb independència de si s'ha obtingut o no. Així ho ha establert la jurisprudència que cita i la mateixa Direcció General de Coordinació de les Hisendes Territorials en la consulta que transcriu.

Un tercer criteri, igualment confús i de difícil encaix jurídic, és el fet que hi han de ser incloses les partides inherents i necessàries al caràcter residencial de l'obra, cosa que resulta incoherent en la mesura que no permetria l'exclusió de cap partida, ja que per definició totes són necessàries per a l'obra, ja que, si no, no s'hi inclourien. A més a més, la Inspecció no ha mantingut aquest criteri de manera uniforme, ja que ha exclòs elements d'aquesta naturalesa sense els quals l'obra no podria complir la seva funció residencial. En qualsevol cas, aquest criteri ha estat repetidament rebutjat per la jurisprudència, que ha considerat que es poden excloure molts elements que tenen aquest caràcter.

Per altra banda, la Inspecció basa els seus criteris en determinats pronunciaments jurisprudencials, passant per alt l'existència de resolucions més recents dels tribunals que contradiuen aquests criteris, i sense ni tan sols aplicar els propis pronunciaments que invoca.

3.- En segon lloc, s'al·lega en el recurs la improcedència d'incloure a la base imposable les partides d'obra que enumera, pels motius que s'indiquen a cadascuna, ja sigui perquè responen al valor del que s'instal·la quan només s'hi hauria d'incloure el cost de la instal·lació, conforme amb la jurisprudència del Tribunal Suprem que exclou el valor dels equips, maquinària i instal·lacions construïdes per tercers fora de l'obra posteriorment incorporats a l'obra, però no aquest cost; ja sigui perquè la seva remoció, alteració o modificació no precisen llicència urbanística o d'obra; ja sigui per l'existència de múltiples i expressos pronunciaments jurisprudencials en aquest sentit; o bé perquè la mateixa Inspecció ja ha reconegut la seva exclusió en casos anàlegs o seguint els propis criteris tinguts en compte en la resolució impugnada. Per altra banda, en algunes partides deduïdes de la base imposable s'ha tingut en compte l'import consignat en el pressupost quan el que vertaderament és deduïble és l'import reflectit a les certificacions d'obra.

4.- En tercer lloc, s'al·lega disconformitat amb la inclusió a la base imposable de les partides incloses al capítol denominat "honoraris del contractista" que conté els costos indirectes de l'obra i les despeses generals del contractista, i la improcedència de deduir un 20% en concepte de benefici industrial i despeses generals, ja que per a determinar aquests conceptes s'ha utilitzat l'estimació indirecta per falta d'individualització del cost d'aquestes partides, quan no se li va requerir acreditació, essent així que en tot moment ha aportat tota la documentació que li ha estat sol·licitada. Per consegüent, considera improcedent l'aplicació subsidiària de l'estimació indirecta, la finalitat de la qual és superar la conducta dels subjectes passius que no permeten a l'Administració el coneixement de les dades necessàries per a l'estimació completa i directa de la base

imposable (sentència TS de 18 de juliol de 2002). Considera que amb caràcter addicional al cost de les partides incloses als "honoraris del contractista" el benefici industrial no ha de formar part de la base imposable.

5.- En quart lloc, s'al·lega l'existència d'errors aritmètics a l'annex de l'acta de disconformitat relativa als conceptes que s'han de deduir del cost directe de l'obra.

6.- Per últim, s'al·lega que la resolució impugnada es pronuncia sobre la sanció proposada, quan l'expedient sancionador, l'objecte del qual és determinar-ne la procedència, es va iniciar en la mateixa data de la resolució esmentada, cosa que vulnera el que es disposa a l'art. 34 de la Llei 1/1988, de drets i garanties del contribuent, en el qual s'estableix que la imposició de sancions tributàries es realitzarà mitjançant un expedient diferent i independent de l'instruït per a la comprovació i investigació de la situació tributària, per la qual cosa en aquest no hi ha cap pronunciament respecte a la infracció comesa i a la sanció que pugui ser aplicable, ja que és objecte exclusiu de l'expedient sancionador.

7.- El recurrent sol·licita la suspensió de l'executivitat de l'acte impugnat i hi acompanya un aval bancari en garantia del deute tributari. En la seva virtut, la liquidació recorreguda ha estat suspesa en període voluntari de pagament.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- D.M.L.R.F.II., SL ha efectuat diverses al·legacions com a fonament de la seva pretensió que s'anul·lin la resolució i la liquidació impugnades. Per tal de centrar els extrems que es debaten, sembla convenient indicar, ja en aquest moment, que la major part de les al·legacions recauen sobre els criteris utilitzats per la Inspecció per a integrar a la base imposable de l'ICIO els imports relatius a determinades partides d'obra. En aquest sentit, es constata que la recurrent manifesta la seva disconformitat tant en relació amb els criteris utilitzats per la Inspecció com en l'aplicació dels mateixos.

Segon.- De conformitat amb l' art. 101.1 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, constitueix el fet imposable de l'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".

Per la seva banda, l'art. 103.1 de la Llei 39/1988 en la seva redacció per la Llei 50/1998, de 30 de desembre, aplicable al cas plantejat, determinava que la base imposable d'aquest impost “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”. Amb posterioritat, la Llei 51/2002, de 27 de desembre, va modificar aquest article precisant que per cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra s'havia d'entendre el seu cost d'execució material, i establint que no integraven la base imposable de l'impost, a més dels conceptes ja previstos a l'art. 103.1 en la seva redacció per Llei 50/1998, “los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista o cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”. Aquesta nova redacció, que es va limitar a clarificar l'anterior, recollint criteris jurisprudencials consolidats, ha estat reproduïda per l'art. 102.1 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual es va aprovar el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

El règim legat concís previst a l'art. 103.1 de la Llei 39/1988 ha suscitat nombrosos problemes interpretatius per a la resolució dels quals és precís recórrer als pronunciaments jurisprudencials. En aquest sentit, cal posar de manifest la importància d'establir quins són els criteris que permeten determinar quins elements integrants de les diverses partides d'obra es poden incloure a la base imposable de l'ICIO i quins no.

En el cas plantejat, la recurrent assenyalava que la resolució impugnada s'han fundat en tres criteris amb els quals es mostra en desacord: la “consubstancialitat”, “estructuralitat” o “inseparabilitat” de l'obra; la intranscendència que algunes partides d'obra no precisen llicència d'obres o urbanística per a la seva remoció, modificació o alteració; i la inclusió a la base imposable d'algunes partides pel fet de ser inherents o necessàries al caràcter residencial de l'obra.

Tercer.- A propòsit del criteri de “consubstancialitat”, “estructuralitat” o “inseparabilitat”, D.M.L.R.F.II., SL al·lega que la Inspecció no li va comunicar la fonamentació jurídica que va portar-la a adoptar-lo ni tampoc els requisits tècnics que permeten identificar aquelles característiques, tractant-se, a més a més, d'un criteri expressament rebutjat pel Tribunal Suprem en la seva sentència de 15 de març de 1995 per a discernir quines partides han d'integrar la base imposable de l'ICIO. Per altra banda, la recurrent qualifica el criteri d'inherència o necessarietat al caràcter residencial de l'obra de confús i de difícil encaix jurídic.

Davant d'aquestes al·legacions, cal assenyalar, en primer lloc, que la STS de 15 de març de 1995 (RJ 19 95/2482) versa sobre un cas de característiques diferents al que es planteja en el present recurs, ja que es tracta de les obres d'ampliació d'una estació elèctrica transformadora. En el fonament de dret tercer d'aquesta sentència s'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 mateix Tribunal Suprem, entre d'altres a la seva sentència de 5 d'octubre de 2004, recaiguda en el recurs de cassació per a unificació de doctrina núm. 6112/1999 (RJ 2004/6547), relatiu a la construcció de 65 habitatges, assenyala en el seu fonament de dret primer, respecte de la inclusió o no a la base imposable de l'ICIO dels ascensors, 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”. Per la seva banda, en el seu fonament de dret quart, la sentència 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”.

Dels fonaments de dret transcrits, se'n desprèn l'existència d'una jurisprudència consolidada que, amb l'objectiu de determinar quines partides d'obra s'han d'integrar o no a la base imposable de l'ICIO, acull, a judici d'aquest Consell Tributari, no només el criteri de “consustancialitat”, “estructuralitat” o “inseparabilitat” de l'obra, de manera expressa, sinó també el d' "inherència al caràcter de l'obra", en aquest cas residencial . I això per quant, en relació amb aquest segon criteri, l'STS de 5 d'octubre de 2004 eludeix a “las condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma (la construcción) se dirige” i a la provisió de “servicios esenciales para su habitabilidad o utilización”.

En conseqüència, l'existència de la consolidada línia jurisprudencial a la qual ens hem referit dispensa a la Inspecció de comunicar a la recurrent el fonament jurídic que porta a adoptar aquells criteris. És una qüestió diferent, però, determinar si l'aplicació pràctica d'aquells criteris a l'hora d'incloure o excloure de la base imposable de l'ICIO determinades partides d'obra ha estat o no correcta en el cas plantejat.

Tenint en compte les al·legacions de la recurrent en relació amb aquest extrem, aquest Consell entén que les claraboies compleixen el requisit de “consustancialitat”, “estructuralitat” o “inseparabilitat” de l'obra sense que calgui entrar a determinar si el compleixen els ràfecs especials a les cobertes del edificis que, en qualsevol cas, no han estat inclosos per la Inspecció a la base imposable de l'impost. Pel que fa al conjunt d'aixetes i al marbre dels banys, aquest Consell considera que també es tracta d'elements que s'incorporen a l'obra en el seu aspecte estàtic o estructural, formant part consustancial de les condicions necessàries per al compliment de la finalitat a què es dirigeix l'obra, en aquest cas residencial, sense que faci falta entrar a discutir si compleixen o no aquests requisits els escalfadors, el mobiliari de cuina, els marbres per a la cuina, les claus interiors, les calderes i els extintors que, en qualsevol cas, han estat exclosos de la base imposable per la Inspecció.

Finalment, respecte a l'al·legada improcedència d'incloure a la base imposable de l'ICIO instal·lacions com la fontaneria, l'electricitat, els sanitaris, la climatització o la vidrieria, ha d'acotar-se al fonament de dret tercer de la STS de 15 de febrer de 1995 (RJ 1995, 1019), segons el qual, “(...) 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 mateix sentit, el fonament de dret quart de la STS de 5 d'octubre de 2004, ja transcrit, conclou que instal·lacions com

les d' "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" s'han d'incloure a la base imposable de l'impost.

Quart.- D.M.LR.F.II., SL manifesta també la seva disconformitat amb el criteri segons el qual resulta procedent la inclusió a la base imposable de l'ICIO de partides d'obra la remoció, modificació o alteració de les quals no precisen de llicència d'obres o urbanística. Al·lega que l'adopció d'aquest criteri contravé la definició del fet imposable i la tesi mantinguda per diversos Tribunals Superiors de Justícia en diverses sentències que cita, així com per la Direcció General de Coordinació de les Hisendes Territorials en diverses contestacions a consultes que també cita.

Davant d'aquesta al·legació, cal reiterar que constitueix el fet imposable de l'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 (...)". Doncs bé, independentment dels pronunciaments jurisprudencials citats per la recurrent, cal afirmar que, com ja va fer aquest Consell en l'expedient 662/5, que la jurisprudència del Tribunal Suprem, en casos anàlegs al plantejat, no ha sostingut mai que el requisit de subjecció a l' ICIO consistent en la necessitat d'obtenir una llicència d'obres o urbanística, s'estengués als elements singulars incorporats a l'obra, construcció o instal·lació de què es tracti, de manera que si aquest element no precisés llicència d'obres o urbanística, singularment considerat, per a la seva construcció o instal·lació, significaria que no hauria d'estar integrat a la base imposable de l'impost. No obstant això, a judici d'aquest Consell, els criteris que permeten excloure un element o partida de la base imposable de l'ICIO són, únicament, la singularitat, identitat o separabilitat respecte de la construcció o instal·lació i la no inherència al caràcter o finalitat de l'obra.

Així es desprèn de l'establert per la STS de 15 de febrer de 1995 (RJ 1995, 1019) en el seu fonament de dret quart, recollit en la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 13 de desembre de 2002 (JT 2003/744) quan la mateixa detalla els pronunciaments que el Tribunal Suprem ha anat sostenint en el temps, i més recentment per la STS de 16 de desembre de 2003 (RJ 2004, 123) en el seu fonament de dret tercer, i per la STS de 5 d'octubre de 2004 (RJ 2004/6547) en els seus fonaments de dret primer i quart.

Cinquè.- Un cop assentat el que s'ha exposat, aquest Consell ha efectuat una anàlisi de les partides amb la inclusió a la base imposable de l'impost de les quals la

recurrent es manifesta en desacord. Aquest examen s'ha dut a terme a la llum dels criteris acollits en els fonaments de dret primer i quart de la STS de 5 d'octubre de 2004(RJ 2004/6547) ja transcrits –a saber, inclusió en el projecte per al qual es va sol·licitar la llicència i incorporació a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra formant-ne part consubstancial i, fonamentalment, de les condicions precises per al compliment de la seva finalitat-, i rebutjant, com ja s'ha argumentat en el fonament de dret quart del present dictamen que la jurisprudència del Tribunal Suprem, en casos anàlegs al plantejat–construcció d'un complex residencial-, hagi sostingut que el requisit de subjecció a l'ICIO consistent en la necessitat d'obtenir una llicència d'obres o urbanística s'estengués als elements singulars incorporats a l'obra, construcció o instal·lació de què es tracti.

Com a conseqüència de l'anàlisi esmentada, s'ha de concloure el següent:

- Capítol 5 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3

La recurrent al·lega que no s'han d'incorporar a la base imposable les claraboies amb sòcol metàl·lic. Amb tot i això, aquesta petició no pot ser atesa, ja que es tracta d'elements que s'han incorporat a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, passant a formar-ne part circumstancial.

- Capítol 6 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3 i als Blocs 3.4/3.5 i 3.2

La recurrent al·lega que els envans de pladur són totalment removibles sense que es demani llicència urbanística. Davant d'aquesta al·legació cal estar-se a allò assenyalat en el fonament de dret quart en el sentit que la jurisprudència del Tribunal Suprem, en casos anàlegs al plantejat, no ha sostingut mai que el requisit de subjecció a l'ICIO consistent en la necessitat d'obtenir una llicència d'obres o urbanística, s'estengués als elements singulars incorporats a l'obra, construcció o instal·lació de què es tracti. Per altra banda, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Navarra de 13 de març de 2000 (JT 2000/530), citada per la recurrent, decreta la improcedència d'incloure a la base imposable l'import de la maquinària destinada a la transformació i distribució d'energia elèctrica en una obra de construcció o ampliació de centres de transformació i distribució d'energia elèctrica, obra de característiques diferents a la que és objecte del present recurs.

La recurrent també sosté que les caixes de les persianes fan la mateixa funció que els armaris, l'import dels quals no ha estat inclòs per la Inspecció a la base imposable. Doncs bé, independentment del tractament que es doni als armaris, sobre el qual no cal pronunciar-se, ja que en qualsevol cas han estat exclosos de la base imposable per la Inspecció, cal concloure que les caixes de les persianes són elements que s'han incorporat a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, passant a formar-ne part consubstancial.

L'aplicació del criteri d'estructuralitat porta aquest Consell a rebutjar també l'al·legació de la recurrent segons la qual no s'han d'integrar a la base imposable els mecanismes de les claraboies i el teuladell en xapes.

- Capítol 9 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3, als Blocs 3.4/3.5 i 3.2 i al Pàrquing

La recurrent entén que, igualment que l'import dels marbres de cuina, el dels marbres dels banys així com el dels plats de dutxa no s'han d'integrar a la base imposable. No obstant això, independentment del tractament que s'hagi donat als marbres de cuina, que en qualsevol cas han estat excloses de la base imposable per la Inspecció, el cert és que tant els marbres dels banys com els plats de dutxa estan incorporats a l'obra en el seu aspecte estàtic o estructural, passant a formar part de les condicions necessàries per al compliment de la seva finalitat residencial, complint-se, en conseqüència, els criteris contemplats a la STS de 5 d'octubre de 2004.

Respecte a allò que la recurrent anomena aplacats decoratius, consultada la certificació d'obra 37/38, obrant en l'expedient, es constata que les partides 9,18, 9,19, 9,19 A, 9,21 i 9,22 es refereixen al subministrament i la col·locació d'apacats de marbre de característiques diverses sense distingir entre el cost d'instal·lació i el cost dels elements instal·lats que, en qualsevol cas, han passat a formar part de l'estructura de l'obra. Per altra banda, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 21 de maig de 2002 (JT 2002/1467), citada per la recurrent, en cap moment esmenta els aplacats decoratius.

La recurrent considera que tampoc s'han d'integrar a la base imposable l'import dels aplacats i planxes d'acer dels ascensors. Davant d'això, cal posar de manifest que es tracta d'elements que formen part, alhora, d'un altre element com els ascensors, en relació amb els quals la STS de 5 d'octubre de 2004 (RJ 2004/6547) conclou que s'han d'integrar a la base imposable de l'impost.

Finalment, la petició de la recurrent de no inclusió a la base imposable del cost de marbres i sòcols tampoc pot ser atesa, ja que es tracta d'elements incorporats a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra.

- Capítol 10 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3

No es pot atendre la petició de no inclusió en la base imposable dels calaixos de ventilació, ja que es tracta d'elements incorporats a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra. Per altra banda, aquest Consell no entén els motius que han induït la recurrent a citar la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Múrcia de 30 de setembre de 1998 (JUR 1998/100378), ja que dels seus fonaments de dret es desprèn que el Tribunal no va anul·lar la liquidació per motius de fons, sinó per defectes en la notificació de les actuacions de

l'expedient de comprovació de valors i falta de motivació en la valoració de determinats immobles, sense que es refereixi a cap dels seus elements.

- Capítol 11 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3 i al Bloc 3.2

La recurrent sosté que havent-se deduït per part de la Inspecció el cost total de les cortines i persianes en altres capítols de l'obra, no s'han de computar les mallorquines(cortina exterior) de les Torres 3.1 i 3.3 i la cortina de separació amb el gimnàs i la sala de festes del Bloc 3.2.

Davant d'aquesta al·legació cal assenyalar que, consultada la certificació d'obra 37/38, s'ha constatat que la denominació completa de la partida a la qual la recurrent qualifica de mallorquines és la de mallorquines d'alumini en tancament de recintes de maquinària d'aire condicionat (partida 11,18) a la Torre 3.1, i de mallorquines de tancaments d'aparells d'aire condicionat(partida 11,18) a la Torre 3.3, de les que cal afirmar que es tracta d'elements incorporats a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, que formen part de la seva part consubstancial. S'han de predicar les mateixes característiques de la partida que la recurrent denomina cortina de separació amb el gimnàs i la sala de festes, la denominació de la qual a la certificació d'obra és, però, la de paret cortina en gimnàs i sala de festes (partida 11,10).

- Capítol 12 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3 i als Blocs 3.4/3.5 i 3.2

La recurrent considera que no s'han de computar a la base imposable de l'impost les unitats de portes d'entrada als habitatges i les seves portes interiors, ja que són elements l'alteració o remoció dels quals no necessita llicència d'obres o urbanística. No obstant, davant d'aquesta al·legació cal reiterar el que ja s'ha assenyalat al fonament de dret quart en el sentit que la jurisprudència del Tribunal Suprem, en casos anàlegs al plantejat, no ha sostingut mai que el requisit de subjecció a l'ICIO consistent en la necessitat d'obtenir una llicència d'obres o urbanística, s'estengués als elements singulars incorporats a l'obra, construcció o instal·lació de què es tracti.

- Capítol 13 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3, als Blocs 3.4/3.5 i 3.2 i al pàrquing

La recurrent considera que no han de formar part de la base imposable de l'impost les portes metàl·liques, les reixes metàl·liques separadores o de recolzament a les màquines d'aire condicionat ni la marquesina(persiana) d'entrada a l'edifici. Davant d'aquesta al·legació cal assenyalar que tots aquests elements s'han incorporat a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, passant a formar-ne part consubstancial . Per altra banda, aquest Consell creu oportú posar de manifest que la sentència del Tribunal Superior de Justícia d'Astúries de 24 de gener de 1998 (JT 1998/109), citada per la recurrent, versa

sobre una obra relativa a la canonada de butà Tamón-Gijón, de característiques, per tant, ben diferents de la que és objecte d'aquest recurs.

A propòsit de la partida d'obra “varis de serralleria”, la recurrent manifesta que fa referència als rafals per fer ombra pintats a la coberta i a la tanca del jardí. Un cop consultada la denominació de la partida a la certificació d'obra 37/38 es constata que no consta cap referència a aquest dos elements, no havent quedat, en conseqüència, acreditat que la partida “varis de serralleria” els inclogui.

Finalment, quant al pàrquing, la recurrent considera que s'ha d'excloure de la base imposable l'import corresponent a les bandes de protecció, les rampes metàl·liques i les reixes de separació, elements que són totalment removibles de l'obra i únicament senyalitzen i faciliten la circulació en el seu interior. No obstant, aquesta al·legació tampoc pot ser atesa ja que, segons aquest Consell, els elements esmentats s'han incorporat a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, passant a formar part consubstancial de la mateixa.

- Capítol 14 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3 i als Blocs 3.4/3.5 i 3.2

La recurrent entén que no s'ha d'incloure a la base imposable de l'impost l'import corresponent a les banyeres, aixeteria, lavabos, bidet, inodors, així com els plats de dutxa i el material sanitari certificats al Bloc 3.4/3.5. Davant d'aquesta al·legació cal reiterar que es tracta d'elements incorporats a l'obra en el seu aspecte estàtic o estructural que formen part de les condicions necessàries per al compliment de la finalitat residencial a la qual es dirigeix.

- Capítol 15 corresponent a les Torres 3.1 i 3.3, als Blocs 3.4/3.5 i 3.2 i al pàrquing

Quant a les instal·lacions de gas, la recurrent pretén que la quantitat a deduir sigui el cost total que figura a la certificació d'obra corresponent a la partida “instal·lacions de gas general” i no pas l'import pressupostat de escalfadors i calderes.

Per tal de resoldre aquest apartat, cal posar de manifest que en la certificació d'obra 37/38 consten les quantitats següents:

<u>Torre 3.1</u>	<u>Pressupostat</u>	<u>Cost</u>
Instal·lació de gas, fins i tot escomesa, p.p. de muntants, comptadors i instal·lacions particulars de cada habitatge (partida 15.15)	4.706.590 ptes.	34.208 ptes.
Instal·lacions de gas general (partida 15.15 G)	0 ptes.	12.310.200 ptes.
Escalfadors (partida 15.16).....	3.147.048 ptes.	0 ptes.
Calderes (partida 15.17)	610.376 ptes.	0 ptes.

Torre 3.3

Instal·lació de gas, fins i tot escomesa,

p.p. de muntants, comptadors i instal·lacions

particulars de cada habitatge (partida 15.15)..... 4.706.590 ptes. 0 ptes.

Instal·lacions de gas general (partida 15.15 G) 0 ptes. 12.310.200 ptes.

Escalfadors (partida 15.16)..... 3.147.048 ptes. 0 ptes.

Calderes (partida 15.17) 610.376 ptes. 0 ptes.

Bloc 3.2

Instal·lació de gas, fins i tot escomesa,

p.p. de muntants, comptadors i instal·lacions

particulars de cada habitatge (partida 15.10)..... 1.312.500 ptes. 0 ptes.

Instal·lacions de gas general (partida 15.10 G) 1.312.500 ptes. 1.812.087 ptes.

Escalfadors (partida 15.11)..... 375.000 ptes. 0 ptes.

Per altra banda, a l'escrit d'al·legacions a l'acta de disconformitat s'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 (...)”.

És a dir, que dins del cost de la partida d' “instal·lacions de gas general” s'inclou, no tan sols el cost de les calderes i els escalfadors, sinó també el de la instal·lació de gas, que comprèn les preses, els muntants, els comptadors i les instal·lacions particulars de cada habitatge, sense que sigui possible determinar quin ha estat el cost real de les calderes i dels escalfadors, ja que únicament es detalla l'import pressupostat però no el seu cost final (a l'apartat esmentat apareix sempre fixat 0 ptes.), mentre que a la partida d' “instal·lacions de gas general” només s'inclou el cost final total, sense que s'hi detallin tots els elements que la integren. Per la qual cosa s'ha d'estimar l'al·legació formulada.

Per altra banda, la recurrent considera que no s'ha d'integrar a la base imposable l'import dels ascensors. No obstant, davant d'aquesta al·legació cal assenyalar que la STS de 5 d'octubre de 2004 (RJ 2004/6547), en el seu fonament de dret primer, 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 tomada 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”.

Segons la recurrent, també s'ha d'excloure de la base imposable l'import dels aparells de recollida pneumàtica de residus i de la instal·lació contra incendis que inclou els extintors i els aparells de detecció automàtica de fums. Un cop consultada la certificació d'obra 37/38, s'ha constatat que la denominació d'aquestes partides és la d'“instal·lació de sistema de recollida pneumàtica, fins i tot p.p. de tots els accessoris, mecanismes i accionament” (partida 15,20) i “instal·lació de detecció d'incendis per a plantes subterrànies, planta baixa i plantes pis, d'acord amb el projecte” (partides 15,24 y 15,24 G). En conseqüència, s'està en presència de partides que inclouen costos d'instal·lació, sense fer diferències entre el cost d'instal·lació i el cost de l'element instal·lat. A més a més, en cas d'instal·lació de detecció d'incendis, consta expressament que es trobava prevista al projecte, sense que s'especifiquin a la denominació de la partida els elements que l'integren.

Finalment, a l'obra del pàrquing la recurrent considera que no s'han d'incloure a la base imposable els imports dels aparells de l'enllumenat, de detecció de CO2 i contra incendis, i els aparells de ventilació forçada en el recinte de l'aparcament, tenint en compte, en relació amb aquests últims, que la Inspecció sí que dedueix l'import dels aparells d'aire condicionat que realitzen una funció similar a la dels de ventilació forçada. Davant d'aquesta al·legació cal assenyalar que, independentment del tractament dispensat als aparells d'aire condicionat, sobre el qual no cal pronunciar-se ja que, en qualsevol cas, han estat exclosos per la Inscripció, els elements la inclusió dels quals és discutida per la recurrent s'han incorporat a l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, formant-ne part consubstancial.

- Capítol 1 corresponent a la U. Interior

S'al·lega que no és objecte de l'ICIO el cost del farcit de terra de la urbanització interior, citant la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 21 de maig de 2002 (JT 2002/1467), el fonament de dret segon de la qual conclou que no s'han d'incloure a la base imposable les partides de terra vegetal, en considerar-se separables de l'obra o sense vocació de permanència en aquesta obra.

No obstant, consultada la certificació d'obra 37/38, s'ha constatat que el farcit de terra de la urbanització interior al qual fa referència la recurrent s'ubica al capítol 1, retolat

“moviment de terres i enderrocaments”, concretament, a les partides 1,03 (farcit i compactat de solar amb terres d'aportació: farcit des de la cota de terreny natural fins a arribar a les cotes restants dels carrers dels voltants; mesura teòrica del 10% que no contempla els possibles talussos que es produiran en la formació de voreres), 1,04 (farcit i compactat de zones de pavimentació amb tot-u; previsió del 10% del volum a omplir) i 1,06 (farcit i compactat de terres en rases de claveguerons; previsió). En conseqüència, no es tracta, com en el cas enjudiciat, de la creació d'un jardí o d'un parc en una urbanització, sinó de l'anivellament del terreny perquè arribi al nivell del carrer, amb la qual cosa la terra que s'afegeix és un element que forma part de l'aspecte estàtic o estructural de l'obra, ja que a més a més serà pavimentada almenys parcialment.

- Capítol 9 corresponent a la U. Interior

D.M.LR.F.II., SL, assenyala que la Inspecció ha admès que els imports de l'aplatat de les jardineres (partides d'obra 9,02, 9,03 i 9,04) s'exclouin de la base imposable de l'impost però, en canvi, ha inclòs la partida 9,01 relativa al mateix concepte. Davant d'aquesta al·legació cal assenyalar que, independentment del tractament dispensat a aquelles partides, que en qualsevol cas han estat excloses per la Inspecció, consultada la certificació d'obra 37/38, es constata que les denominacions d'aquestes partides són, respectivament, les d' “aplatat en jardineres (Ceràmica Cumella)”, “rematades en jardineres, amb peça de coronació (Ceràmica Cumella)” i “rematades en jardineres amb peces en angle (Ceràmica Cumella)”. En canvi, la denominació de la partida 9,01, la inclusió a la base imposable de la qual discuteix la recurrent, és la d' “aplatat amb pedra natural en paràmetres verticals exteriors de jardineres”, respecte a la qual cal predicar que s'està en presència d'un element incorporat a l'obra en el seu aspecte estructural que n'ha passat a formar part consubstancial.

S'al·lega, tanmateix, que els imports corresponents als aplacats exteriors, la tarima de la piscina, el parquet del gimnàs i la sala de festes, el paviment especial col·locat a la zona de jocs infantils i els elements de senyalització s'han d'excloure de la base imposable. Amb tot i això, davant d'aquesta al·legació cal assenyalar que s'està en presència d'elements que estan incorporats a l'obra en el seu aspecte estàtic o estructural.

- Capítol 12 corresponent a la U. Interior

La recurrent considera que tant la piscina com la pista esportiva de pàdel s'han d'excloure de l'àmbit de l'ICIO. No obstant això, aquesta petició no pot ser atesa ja que ambdós elements formen part de l'aspecte estàtic o estructural de l'obra.

- Capítol 13 corresponent a la U. Interior

La recurrent argumenta que no té sentit que es detregui de la base imposable de l'impost la riscla de la pèrgola i no l'estructura de pèrgola de lona corbada, havent deduït

així les pèrgoles la Inspecció en el capítol 20. Davant d'això cal assenyalar que, independentment del tractament dispensat a aquests elements, sobre el qual no cal pronunciar-se ja que, en qualsevol cas, han estat exclosos per la Inspecció, consultada la certificació d'obra 37/38 es constata que la partida que la recurrent denomina estructura de pèrgola de lona corbada (partida 13,08) es denomina “subministrament i col·lació estructura metàl·lica per a pèrgola de lona corbada”, essent, per tant, un element incorporat al caràcter estructural de l'obra, diferenciable, a més a més, de les pèrgoles pròpiament dites.

- Capítol 14 corresponent a la U. Interior

La recurrent entén que no s'ha d'incorporar a la base imposable de l'impost la instal·lació de rec del jardí. No obstant això, aquest és també un element incorporat a l'aspecte estructural o estàtic de l'obra que per això no pot ser exclòs.

Sisè.- Quant a l'al·legació sobre la disconformitat amb la inclusió a la base imposable de les partides incloses en el capítol denominat “honoraris del contractista”, que conté els “costos indirectes d'obra” i les “despeses generals del contractista”, i la improcedència de deduir un 20% en concepte de benefici industrial i despeses generals, cal partir de les dades contingudes a l'acta de disconformitat (folis 54 a 56 del tom 1 de l'expedient); a l'apartat 6è de l'informe emès per l'inspector actuari (folis 64 i 65 del tom 1 de l'expedient); i a l'apartat 3r de la resolució de l'inspector cap (foli 69 del tom 1 de l'expedient), on consten les xifres següents:

Cost directe de l'obra(1).....	34.136.133,61 €
Partides excloses segons l'annex de l'acta d'inspecció(2).....	5.963.178,18 €
Partides excloses per la resolució de l'inspector cap(3).....	88.075,33 €
Cost directe reduït de l'obra(4=1-2-3)	28.084.880,11 €
Honoraris del contractista(5)	6.318.139,79 €
Cost total (6 = 4+5).....	34.403.019,85 €
Benefici industrial + despeses generals = 20% del cost segons resolució de l'inspector cap(7).....	6.880.603,98 €
Base imposable (6-7).....	27.522.415,91 €

De les xifres anteriors es desprèn que la quantitat deduïda en concepte de benefici industrial i despeses generals del contractista (7) és superior als seus honoraris que consten a la certificació 37/38 obrant en l'expedient. En conseqüència, tenint en compte que no procedia deduir el benefici industrial en no estar inclòs el seu import en el cost

directe de l'obra(1), ja que no figura a les certificacions aportades, i independentment del percentatge que s'apliqués pel concepte de despeses generals del contractista– entre un 13 i un 17%, de conformitat amb el que disposa l'art. 68.a del Reglament general de contractació de l'Estat, aprovat per Decret 3410/1975, de 25 de novembre, al qual es remet la jurisprudència, per totes les STS de 15 d'abril de 2000 (RJ 2000/3024)-, és evident que la xifra deduïda per la Inspecció supera, en qualsevol cas, la que correspondria deduir per aquest concepte i també la que el recurrent pretén que es dedueixi per les partides incloses en el capítol honoraris del contractista, entre les quals es troben les seves despeses generals, sense que calgui, no obstant, modificar la quantitat aplicada per la Inspecció per a no incórrer en “reformatio in peius”.

Setè.- La recurrent al·lega l'existència d'un error aritmètic en l'annex a l'acta de disconformitat relatiu als conceptes que s'han de deduir del cost directe de l'obra. En aquest sentit assenyala que l'import total de les partides a deduir puja a 5.968.533,33 € i no pas a 5.963.178,18 € produint-se una diferència en la suma de les deduccions practicades en el Bloc 3.2, ja que en l'annex a l'acta de disconformitat s'hi dedueixen 27.778.881 ptes. quan, en realitat, l'import de la suma de les partides deduïdes és de 27.988.245 ptes. Passa el mateix a la U. Interior, ja que l'import de la suma de les deduccions practicades és de 143.518.549 ptes. i no pas de 142.836.891 ptes.

De la documentació obrant en l'expedient se'n desprèn la veracitat de les al·legacions de la recurrent. Així, la suma dels conceptes inclosos a la partida relativa al Bloc 3.2 (foli 60 del tom I de l'exp.) puja, efectivament, a la xifra de 27.988.245 ptes. i no pas a la de 27.778.881 ptes., que consta a l'annex. Per altra banda, la suma dels conceptes inclosos a la partida relativa a Urbanització Interior (folis 60 i 61 del tom I de l'exp.) puja a 143.518.549 ptes. i no pas a 142.836.891 ptes., com figura també a l'annex.

Això comporta que la xifra final que s'hagi de deduir del cost de l'obra sigui de 993.080.387 ptes. (5.968.533,33 €), tal i com al·lega la recurrent, davant les 992.189.365 ptes. (5.963.178,18 €) que consten a l'annex.

Vuitè.- Per últim, s'al·lega en el recurs que l'inspector en cap, en la seva resolució de 4 de març de 2004, decreta la procedència de la sanció proposta essent així que l'expedient sancionador es va iniciar el mateix dia 4 de març de 2004. Aquesta circumstància, assenyala, contravé el que es disposa a l'art. 34 de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties del contribuent, en el sentit que en el moment d'iniciar l'expedient no és necessari cap pronunciament respecte a la infracció, i menys encara sobre

la sanció que pugui resultar aplicable, ja que això és objecte exclusiu de l'expedient sancionador.

No obstant, davant d'aquesta al·legació cal posar de manifest que, si bé és cert que de conformitat amb l'art. 34 de la Llei 1/1998 la imposició de sancions tributàries s'ha de dur a terme mitjançant un expedient diferent i independent del que s'ha instruït per a la comprovació i investigació de la situació tributària del contribuent, no és menys cert que la resolució de l'inspector en cap no inclou cap acord d'imposició de sanció, sinó que únicament decideix incoar l'expedient sancionador.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs interposat; DEDUIR del cost directe de l'obra la quantitat de 5.968.533,33 € en lloc dels 5.963.178,18 € que figuren a l'acta de disconformitat; ANUL·LAR la liquidació impugnada; GIRAR nova liquidació la base imposable de la qual es fixi tenint en compte la deducció citada; i RETORNAR la garantia constituïda mitjançant un aval bancari.