

Consell Tributari

Expediente: 406/6

El Consell Tributari, reunido en sesión de 25 de abril de 2007, conociendo del recurso presentado por D. ..., C.B., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En 6 de agosto de 2004, D^a E.V.M., en nombre y representación de D. ..., C.B., interpone recurso de alzada contra la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras devengado por las obras realizadas en la A. D., núm. ..., girada en ejecución de la resolución del inspector jefe de 12 de julio de 2004, por la que se estimaron parcialmente las alegaciones formuladas al acta de disconformidad núm. Alega ser incorrecta la determinación de la base imponible dado que el Ayuntamiento parte de la premisa de que toda partida integrante del presupuesto material de la obra y que se incorpore a ella, ya sea de forma estructural o funcional, debe formar parte de dicha base, mientras que la jurisprudencia (cita las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1994 y de 27 de febrero de 1995, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de abril de 1996 y de 19 de julio de 2002, y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 2 de junio de 2003), así como la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (en contestación a consulta de fecha 23 de diciembre de 1991), mantienen el criterio de que solo forman parte de la base imponible aquellas partidas concretas referidas a obras o instalaciones para cuya realización sea preceptiva la obtención de licencia de obras o urbanística, en tanto que la necesidad de dicha licencia determina la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto. En consecuencia, dado que en la regularización efectuada por la Inspección de Hacienda Municipal se incluyen en la base imponible partidas que no reúnen dichas características, procede anular la liquidación impugnada.

2.- Consta en el expediente que la liquidación ha sido suspendida en virtud del aval bancario acompañado al recurso.

3.- Asimismo, consta la diligencia de incoación de expediente sancionador por la presunta comisión de una infracción grave del artículo 191.1 y 3 de la Ley General Tributaria, consistente en la falta ingreso mediante autoliquidación de parte de la deuda tributaria, diligencia que fue notificada el 22 de julio de 2004.

4.- El Departamento de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda propone desestimar el recurso interpuesto, confirmar la liquidación practicada, y declarar la caducidad del expediente sancionador incoado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Sostiene la recurrente que no procede incluir en la base imponible del impuesto aquellas obras e instalaciones que no necesiten de licencia para ser llevadas a cabo, puesto que el eje vertebrador del tributo lo constituye la preceptiva licencia de obras, y de acuerdo con este criterio solicita la exclusión de la base imponible del importe de las siguientes partidas: falsos techos de aluminio, moqueta, revestimientos consistentes en encimeras de granito de los “office” y paneles de madera adosados a las paredes, carpintería interior de madera, mamparas, instalación de detección de incendios, instalación de megafonía, instalación antiintrusismo, maquinaria ascensor, así como las partidas que contemplan elementos prefabricados y las partidas que contemplan la actividad de desmontaje.

Segundo.- La resolución del inspector jefe denegó la exclusión de las partidas de desmontaje por ser una mayor especificación de los trabajos de derribo necesarios para la realización de la obra, y de las partidas de pavimentos flexibles, falsos techos, revestimientos, carpintería y ciertos elementos ornamentales por entender que no tienen singularidad ni identidad propia respecto de la construcción y sólo adquieren significado con su incorporación a la edificación. En relación con las mamparas, la citada resolución decide que del reportaje fotográfico acompañado por la inspeccionada resulta que son elementos que desde el punto de vista estructural se incorporan a la construcción en forma no accesorio, ya que requieren trabajos específicos de instalación y no se trata de elementos móviles que se puedan colocar de forma inmediata en cualquier lugar. En relación el ascensor cita la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2003. Finalmente, excluye de la base

imponible ciertos elementos que se incorporan a la obra de forma accesoria, a saber: partidas 26.01 a 26.05 (central detección de incendios, detector iónico de humos, pulsador, detector termo-velocímetro), partidas 27.01 a 27.03 (amplificador, altavoces, micrófonos) y partidas 28.02 a 28.04 (central microprocesada robo, teclados LCD, detectores, sirenas bitonales).

Tercero.- Es fácil advertir que en las enumeraciones de elementos realizadas por la Inspección y por la interesada coinciden algunos que, no obstante formar parte del mismo capítulo, responden a diferentes partidas. Ello obliga a examinar en detalle las partidas a las que se refiere el recurso:

- Capítulo 9.2.- Se trata de un capítulo complejo, no solamente dedicado al suministro y colocación de falsos techos de diversas características, sino que incluye la realización de acabados de poliéster o de cartón yeso, la realización de agujeros, instalación de premarcos para rejillas de ventilación, instalación de bóveda con revestimiento mediante placa de escayola moldeada, realización de adaptaciones especiales para la formación de cortinero en fachadas exteriores, y realización de perforaciones para iluminación, difusores, ventilación y otras instalaciones.

- Partida 35.07.003.- Es también una partida de colocación de falso techo fijada con varilla roscada a forjado y acabada con placa de cartón-yeso e instalación de premarcos para rejillas de ventilación u otros usos.

- Partida 35.07.06.- Realización de perforaciones en placas de falso techo de cartón-yeso para instalar elementos de iluminación, difusores, rejillas de ventilación, etc.

- Capítulo 10.03. – Comprende el presupuesto de la colocación de moquetas y la colocación de pavimento de PVC en losetas. Por lo que dice la recurrente queda excluida la partida 10.03.04 sobre suministro y colocación de felpudo.

- Partida 35.08.11.- Se refiere al suministro y colocación de suelo técnico con soportes de acero galvanizado y moqueta modular.

- Partida 35.08.12.- Suministro y colocación de losetas de pavimento de PVC.

- Capítulo 11.- Comprende los revestimientos cerámicos, de piedra natural y de madera en paredes y puertas, así como las encimeras de granito negro en los office y aseos.

- Subcapítulo 35.09.- Incluye la colocación de encimeras de granito negro para empotramiento de lavamanos y perforaciones para grifería, revestimiento de paredes a toda altura con madera de roble, creando una estructura interior mediante rastreles de madera en las paredes del núcleo de escalera y ascensor.

- Capítulo 14.- Comprende la carpintería exterior e interior, es decir, la instalación de ventanas y el suministro y colocación de puertas en el interior del edificio.

- Partida 15.02.03.- Se trata también de la instalación de una puerta.

- Partida 35.11.- Es en realidad un subcapítulo dedicado todo él al suministro y colocación de puertas.

- Capítulo 12.- Incluye mamparas acristaladas y lacadas para diversos usos en relación con elementos empotrados en el pavimento y puerta corredera automática, y mamparas ciegas constituidas por paneles de madera, que en todo caso son instalaciones fijas, según se desprende de su descripción en presupuesto y que también incluye puerta corredera y tabique móvil.

- Capítulo 26.- En lo que se refiere a la instalación de la detección de incendios, el acuerdo de la Inspección elimina las partidas 26.01 a 26.05, es decir, las correspondientes a aparatos, lo que determina que mantiene las correspondientes a instalación de mecanismos en pared.

- Capítulo 27.- Al igual que en el capítulo anterior, la resolución de la Inspección manifiesta haber excluido de la base imponible las partidas 27.01 a 27.03 (amplificador, altavoces y micros), por lo que sólo liquida las partidas de cables, tubos y cajas que se incorporan a la obra.

- Capítulo 28.- También aquí la Inspección, según manifiesta, excluye del cálculo de la base imponible las partidas 28.01 a 28.04, es decir, las relativas a aparatos, y mantiene las de cables, tubos y cajas, como en el anterior apartado.

- Partida 31.01.- Incluye varios conceptos cuyo respectivo importe no se especifica. Comprende la instalación de un ascensor, un grupo tractor compacto para tracción, la instalación de puertas de piso automáticas, una cabina, una cortina óptica, un mando de maniobra colectiva en bajada y una botonera de cabina y pisos. La Inspección se negó a excluir esta partida de la base imponible con fundamento en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2003 que más adelante se examinará.

- Partida 6.3.- Este apartado consiste en la colocación de elementos ornamentales realizados en obra, como son una cornisa prefabricada en coronación perimetral de fachadas, suministro y colocación de moldura prefabricada en paredes de cerramiento del torreón y en otras molduras colocadas en diversos lugares del edificio, lo que incluye incluso la colocación de columnas y gárgolas.

- Capítulo 1.- La recurrente se refiere a la actividad de desmontaje de todas las instalaciones eléctricas, de seguridad, de climatización, del ascensor, desagüe, etc., que había en el edificio antes de la rehabilitación.

- Capítulo 2.- Se refiere a diversas obras de demolición de parte del anterior edificio.

Cuarto.- Una vez relacionados los elementos de la construcción o incorporados a ella en los que se produce la discrepancia de criterios entre la recurrente y la Inspección, es posible examinar la subsunción de estos hechos en las normativa vigente y en su interpretación jurisprudencial, que en esta materia ha asumido un singular protagonismo dada la insuficiente concreción de las normas legales.

Quinto.- Parte la recurrente de la opinión de que hecho imponible y base imponible se basan conjuntamente en la exigencia de licencia de obras, de tal suerte que

si se integran en la obra elementos que aisladamente no exigirían para su realización obtener tal licencia, quedarían automáticamente excluidos de la base imponible. Este criterio, en nuestra opinión, nunca ha sido formulado en estos términos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sexto.- La STS de 29 de junio de 1994, citada por la recurrente, dice que la cuantificación de la base imponible ha de hacerse “en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra” Este es el único tema contemplado por la referida sentencia, que no guarda relación alguna con los temas a debate en este recurso.

Séptimo.- La STS de 27 de febrero de 1995, también citada en el recurso, dice que “sólo están sujetas al ICIO las ejecuciones de obras o instalaciones que precisen de una previa licencia urbanística, por lo que es acertado el criterio de la sentencia de instancia de excluir de la base imponible el importe de la maquinaria que habría de instalarse, reduciéndolo al coste de las obras donde aquélla habría de situarse”, es decir, que solo excluye el importe de la maquinaria, pero no el coste de instalación de dicha maquinaria. Obviamente, este tema no guarda relación con la mayoría de las pretensiones de exclusión formuladas por la recurrente, salvo posiblemente en lo relativo al ascensor, al que luego nos referiremos.

Octavo.- La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de abril de 1996, núm. 290/1996, también alegada por la recurrente, no sostiene la tesis de ésta, por cuanto el Tribunal considera en relación con el caso que allí se examinaba, que “...tampoco puede afirmarse que los cables, postes o castilletes metálicos introducidos o instalados en las obras civiles realizadas por F. tengan en realidad singularidad, identidad o separabilidad propia respecto de la construcción o instalación (STS 15 febrero 1995), o que no constituyan ellos mismos la «instalación», en forma tal que la incorporación de estos conceptos a la base imponible del impuesto alterara los términos del tributo hasta el punto de gravar la propiedad de tales bienes subvirtiendo la naturaleza del impuesto, alterando su finalidad en la ley, o gravando manifestaciones de riqueza ajenas a las previsiones normativas”. En otras palabras, estas instalaciones

formaban parte de la base del impuesto y por tal motivo se desestimó el recurso presentado por F.

Noveno.- Finalmente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de julio de 2002, que alega la recurrente, reafirma y ratifica el criterio sentado por la anterior sentencia, cuando considera que el importe de las instalaciones forman parte del impuesto, y afirma expresamente que “ ... tampoco puede afirmarse que los cables introducidos o instalados en la obras civiles realizadas por F. tengan en realidad singularidad, identidad o separabilidad propia respecto de la construcción o instalación (STS de 15 de febrero de 1.995), o que no constituyan ellos mismos la "instalación", en forma tal que la incorporación de esos conceptos a la base imponible del impuesto alterara los términos del tributo hasta el punto de gravar la propiedad de tales bienes subvirtiendo la naturaleza del impuesto, alterando su finalidad en la Ley, o gravando manifestaciones de riqueza ajenas a las previsiones normativas”. Marginalmente nos hemos de referir a la sentencia del TSJ de Galicia de 2 de junio de 2003, también citada por la recurrente, la cual se refiere a la maquinaria instalada en una planta eólica, nada pues que ver con el caso examinado.

Décimo.- Entendemos que las anteriores sentencias, en contra de lo que cree la recurrente, son contrarias a sus pretensiones en la totalidad de los casos que alega en su recurso, a excepción del coste del ascensor y los costes de desmontaje, a los que no referiremos más adelante.

Undécimo.- Cabe decir adicionalmente que, en realidad, la jurisprudencia del Tribunal Supremo no ha sostenido nunca que el requisito de sujeción al impuesto consistente en la necesidad de obtener una licencia de obras se extendiera a los elementos singulares incorporados a dicha obra, de forma que si tal elemento singularmente considerado no requería obtener licencia de obras para su construcción o instalación ello significara que no debiera ser considerado en la base imponible del impuesto. Por el contrario, la jurisprudencia, como examinaremos, ha excluido de la base imponible todo aquello que no hiciera referencia a la obra civil, como son el beneficio industrial del contratista, los honorarios profesionales, los costes generales o la maquinaria fabricada por terceros, pero en cambio ha considerado que forman parte de la misma los costes de la construcción y los de instalación de la maquinaria, sin ninguna otra reserva. Por el contrario, como ya se ha reflejado en alguna de las

sentencias transcritas, el criterio que permite excluir un elemento de la base imponible es el de la singularidad, la identidad o la separabilidad propia respecto de la construcción o instalación. En el fondo, aunque no se haya expresado con las mismas palabras, nos estamos moviendo en la órbita del apartado 3º del artículo 334 del Código Civil, con arreglo al cual es bien inmueble “todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto”.

Duodécimo.- En esta línea se pronuncia la STS de 15 de febrero de 1995, la cual en el fundamento jurídico cuarto se expresa con toda claridad sobre el tema: “Esta Sala ha declarado en Sentencias de 16 y 18 enero del año en curso, que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el artículo 101 de la Ley de Haciendas Locales no sujeta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a toda construcción, instalación u obra sino únicamente a aquellas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, no están sujetas las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra ya realizada cuando para ello, aunque se precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística. Pero, tal como se señala en el tercer Fundamento de Derecho de la sentencia de instancia, el recurrente califica como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, que son elementos inseparables de aquella y que figuran en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia por lo que es claro que han de ser incluidas en la base imponible del impuesto”.

Decimotercero.- Nos referimos finalmente a la jurisprudencia recaída sobre el tema de los aparatos elevadores. La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2003, en su fundamento jurídico tercero, manifiesta lo siguiente: “En la ya citada Sentencia de 15 de febrero de 1995, dictada en recurso de casación 3839/1993, seguido a instancia de F., SA, cuyos fundamentos reproduce parcialmente la Sentencia aquí recurrida, (criterio reiterado en la de 15 de abril de 2000, dictada en recurso 5644/95, en el que fue parte recurrida F., SA) se dejó sentado el criterio a seguir sobre la calificación de instalaciones externas, que no integran el coste real efectivo de la obra -salvo en su colocación- y que han de ser las que se vayan a colocar sobre aquella -la obra- y que por si mismas no necesitan licencia urbanística,

aunque precisen alguna otra autorización administrativa. Por el contrario -añadimos ahora- no puede reducirse la obra sometida a ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.) como parece sostener la parte recurrente, 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, o con aparatos sujetos a las mismos o encastrados, y además sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización”. En la misma línea se pronuncia la STS de 5 de octubre de 2004, que fue dictada en un recurso de casación planteado para la unificación de doctrina, en el que se pretendía entre otros la exclusión de la base imponible del importe de los ascensores. Dicha sentencia desestimó el recurso y argumentó en su fundamento jurídico cuarto lo siguiente: “Debe desestimarse, sin embargo, en cuanto al fondo debatido, el recurso de casación, pues, en contra de lo alegado en la sentencia del TSJ de Murcia y en la del TS que la confirma (debe recordarse que la del TSJ de Madrid, por la falta de constancia de su firmeza, no puede ser tomada en consideración), la doctrina que procede conceptualizar como correcta es la sentada, precisamente, en la sentencia de instancia, en la segunda mitad de su Fundamento de Derecho Quinto (que, por su claridad y su perfecta adecuación al ordenamiento jurídico, la damos aquí por reproducida, haciéndola nuestra), porque, como ya se declarado, entre otras, en las sentencias de esta misma Sección y Sala de 15 de febrero de 1995 y 14 de febrero y 16 de diciembre de 2003 (sentencias que, al ser, en el punto controvertido, de igual tenor que la que ha sido objeto de impugnación, pueden determinar, también, la falta de predicamento del recurso, al «existir doctrina legal sobre la cuestión» conforme con la admitida en la sentencia de instancia), 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 este 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”.

Decimocuarto.- La aplicación de estos criterios jurisprudenciales al caso examinado demuestra el acierto de la Inspección de Hacienda Municipal en la resolución recurrida. En efecto, ninguno de los elementos a los que se refiere el recurso son separables de la construcción, sino que todos ellos son objeto de incorporación a la estructura por diversos métodos que exigen todos ellos obras de instalación complementarias y que no son separables por la mera extracción, sino que para separarlas es precisa la realización de nuevas obras realizadas por especialistas, con la consecuencia adicional de que las partes separadas no pueden volverse a utilizar en las mismas condiciones en otra obra, puesto que necesariamente sufren deterioro.

Decimoquinto.- Por lo que atañe a los ascensores, las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2003 y 5 de octubre de 2004 han declarado con toda rotundidad que han de incorporarse a la determinación de la base imponible.

Decimosexto.- Las últimas partidas que la recurrente pretende que sean excluidas de la base imponible son las de los capítulos 1 y 2, desmontaje y demolición. El desmontaje y demolición de elementos existentes en el inmueble para realizar su rehabilitación o renovación forman parte del coste de la obra, puesto que son presupuesto necesario para la realización de la misma en la forma en que ha sido nuevamente proyectada y, además, forman parte del proyecto de las obras y del presupuesto de las mismas.

Decimoséptimo.- En lo referente al expediente sancionador, que fue iniciado por diligencia de 22 de julio de 2004 y no consta que se haya resuelto, es de recoger la propuesta de caducidad formulada por el Instituto Municipal de Hacienda. La infracción de falta de autoliquidación e ingreso, caso de existir, se habría producido antes de 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, según su disposición final undécima. Le es por ello aplicable el apartado 1 de la disposición transitoria cuarta de la misma Ley, que establece: “Esta Ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza” La nueva normativa es más favorable, por cuanto el apartado 4 del

artículo 211 declara la caducidad de todo expediente sancionador por el transcurso de seis meses desde la notificación de su inicio hasta la de su conclusión, con la importante precisión, que no contenía la anterior normativa, de que “dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador”. Ello excusa de analizar la naturaleza y características de la posible infracción.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso; CONFIRMAR la liquidación recurrida, y DECLARAR la caducidad del expediente sancionador incoado.