

Consell Tributari

Expediente: 662/5

El Consell Tributari, reunido en sesión de 16 de julio de 2007, conociendo del recurso presentado por S.P., SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- D. F.P.S., en nombre de S.P., SA, interpone recurso, en fecha 17 de octubre de 2003, contra la resolución del Inspector Jefe de la Inspección de Hacienda municipal, de fecha 10 de septiembre de 2003, que confirmó la propuesta del inspector actuario derivada del Acta de disconformidad núm. ... de fecha 21 de julio de 2003, extendida como resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación iniciadas en 1 de octubre de 2002, respecto al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), por las realizadas en la calle R.V., núm. ..., expediente licencia ..., y la liquidación definitiva resultante de importe total 198.791'06 € recibo núm. CI-....

2.- La sociedad interesada alega que la forma como se ha determinado la base imponible (BI) del impuesto, la sitúa en una clara posición de inseguridad e indefensión jurídica, al haberse fijado aquella sobre criterios improcedentes tales como la permanencia e inseparabilidad de los elementos con respecto de la obra, extremo que ha sido rechazado por el T. S. en sentencia de 15 de marzo de 1995; o bien que los elementos de las partidas incluidas en la BI no precisan de licencia de obras o urbanística para su instalación, cuando en realidad su obtención constituye la circunstancia determinante para la existencia del hecho imponible, como ha manifestado el T. S. en sentencias de 29 de mayo de 1996 y 7 de octubre de 2000 y posteriormente los TSJ de Valencia, Cataluña, Madrid y Asturias, posición que asimismo ha mantenido la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales en contestación a numerosas consultas realizadas.

Criterio igualmente confuso y de difícil encaje jurídico ha sido el de incluir las partidas relacionadas con el carácter residencial de la obra, ya que ello no permitiría la exclusión de la BI de ninguno de los elementos o partidas de la construcción, dado que todos ellos son necesarios para la obra pues de lo contrario no podría llevarse a

terminación. De hecho la propia Inspección no ha mantenido dicho criterio de una manera uniforme, incluyendo o excluyendo elementos de esta naturaleza de forma inespecífica, tales como llaves interiores, calderas o extintores y demás elementos que fueron excluidos por el actuario. El TSJ de Madrid en sentencia de 25 de enero de 2002 ha rechazado dicho criterio como relevante para la determinación de la BI.

La recurrente sigue puntualizando que tal como ha manifestado el TS en sentencias de 24 de mayo de 1999, 25 de marzo y 15 de abril de 2000 y 31 de mayo de 2003, la BI del impuesto ha de tomarse no sobre el coste real y efectivo de la construcción, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, sin que se incluyan los gastos generales contemplados en el art 68.a) del Reglamento general de la contratación del Estado (Decreto 3410/1975), ni el beneficio industrial del contratista, ni los honorarios profesionales, ni el IVA repercutido al propietario de la obra, ni el estudio relativo a la seguridad e higiene en el trabajo. Del mismo modo que también ha declarado el alto Tribunal que no pueden adicionarse los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, respecto de los cuales se computará tan sólo el coste de su instalación. Dicho criterio fue aplicado por el actuario en relación con el coste de las calderas mural Roca y con los ascensores, pero no así con otras partidas de igual naturaleza.

Por todo ello, al no ajustarse la determinación de la BI a la normativa reguladora del impuesto, ni a los pronunciamientos jurisprudenciales que la han interpretado, solicita la anulación tanto de la resolución impugnada como de la liquidación practicada, y especialmente por haberse incluido una serie de partidas de obra que no se integran en el concepto de BI, como son las que cita detalladamente en cuanto a las instalaciones, revestimientos, pavimentos, carpintería, protecciones y ascensores.

3.- Asimismo, aduce la recurrente que la resolución recaída, por la que se declara la procedencia de la sanción propuesta, es de fecha 10 de septiembre de 2003, cuando el expediente sancionador se inició el 18 de septiembre de 2002, con lo cual se desvirtúa y vulnera lo dispuesto en el art. 34 de la Ley 1/1998 de derechos y garantías del contribuyente, en el que se establece que la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido en la comprobación e investigación de la situación tributaria.

4.- Finalmente solicita también la suspensión ejecutiva del acto y acompaña al efecto aval bancario. Según datos obrantes en el expediente, la cuota consta suspendida.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La entidad recurrente se opone a los criterios sostenidos por la Inspección de Hacienda Municipal para la determinación de la base imponible, al considerar que no pueden ser excluidos aquellos elementos del coste real y efectivo de la obra que deben ser conceptuados como consustanciales e inseparables y de naturaleza estructural de la misma, y siendo inherentes y necesarios al carácter residencial de la obra, sin que en tal caso sea necesario al efecto que la instalación de dichos elementos precise, para su inclusión, de la licencia de obras o urbanística. Y se basa dicha oposición en la doctrina que se dice resultar, como preceptiva de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1995, 29 de mayo de 1996 y 7 de octubre de 2000, añadiendo que se trata de criterio ampliamente aplicado por los Tribunales Superiores de Justicia.

Segundo.- El jefe de la Inspección Municipal de Hacienda, en 10 de septiembre de 2003, resolvió desestimar las alegaciones presentadas por la entidad interesada, confirmar el acta y practicar la liquidación definitiva, tenidos en cuenta el acta de disconformidad levantada al efecto y los argumentos resultantes de los informes del Inspector actuario, tanto en aquella acta como del complementario evacuado con motivo de la misma, por considerar que la totalidad de los elementos integrados en la base imponible, forman parte como coste real y efectivo de la obra, según el acta de méritos, ya que son partidas que están contempladas en el presupuesto de ejecución material y son elementos consustanciales e inseparables de la obra según su destino (residencial, industrial, de oficinas, etc.), y ello a pesar de que consideradas individualmente no necesiten licencia municipal de obras o urbanística, atendido que se incorporan a la construcción o edificación en su aspecto estático o estructural y son inherentes y necesarios para el carácter residencial de la obra.

Tercero.- Ha de decirse que la discrepancia entre los criterios seguidos por la Inspección Municipal de Hacienda y los que amparan la oposición de la entidad recurrente hace referencia, en primer lugar, a la fijación del coste real y efectivo de las obras en el momento de su finalización, a los efectos de la determinación de la base imponible, en orden al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, y concretamente a los

elementos que deberán integrarse para el cálculo del precitado coste y los a excluir al respecto, todo ello a la luz de lo establecido en los arts. 103.1 y 104.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, vigente en aquel momento. Y para ello ha de acudirse a la normativa de aplicación y a la interpretación jurisprudencial que resulta de la sentencias tanto del Tribunal Supremo como de los Tribunales Superiores de Justicia; interpretación que ha asumido un singular protagonismo, dada la insuficiente concreción de las normas legales.

Cuarto.- La Inspección de Hacienda Municipal, como dice expresamente el informe complementario del actuario, considera que deben integrarse en la base imponible las partidas que, estando contempladas en el presupuesto de ejecución material, sean elementos consustanciales e inseparables de la obra según su destino (residencial, industrial, de oficinas, etc.), a pesar de que tales elementos individualmente no necesitarían ninguna licencia municipal –ni, por tanto, de obras o urbanística- para su instalación y, en consecuencia, han de formar parte de la base imponible todos dichas instalaciones por ser necesarias y consustanciales para el inmueble o edificio y al que se incorporan en su aspecto más estático o estructural, y ser inherentes y necesarios al carácter residencial de la obra.

Quinto.- La entidad recurrente, por el contrario, considera que la precitada opinión de la Inspección Municipal de Hacienda se ampara en los tres criterios siguientes a seguir en la determinación de la base imponible: ser elementos consustanciales e inseparables de la obra; no ser necesario que las instalaciones de tales partidas precisen de licencia de obras o urbanística; y ser inherentes y necesarios al carácter residencial de la obra en cuestión. Y que tal opinión no puede aplicarse por chocar frontalmente con la definición legal del hecho imponible y de la base imponible, que se basan conjuntamente en la exigencia de licencia de obras o urbanística al respecto, de tal suerte que si se integran en la obra elementos que aisladamente no precisarían obtener tal licencia para su realización, quedarían automáticamente excluidos de la base imponible. Sin embargo, este criterio, en opinión del Consell Tributari, nunca ha sido formulado en estos términos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sexto.- La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 1995, citada por la recurrente, dice que “si bien esta Sala en su reciente sentencia de 27 de febrero de 1995 ha declarado que en una obra compleja cuyo presupuesto de ejecución incluye partidas de

distinta naturaleza, el Ayuntamiento debe realizar la necesaria labor de depuración para excluir de la base imponible aquellas que no respondan a instalaciones para cuyo establecimiento fuera preciso contar con previa licencia de obras o urbanística, aunque sí otro tipo de licencias, la parte recurrente no ha realizado argumentación alguna en tal sentido postulando una exclusión de los costes relativos a las instalaciones con una generalidad que no puede ser aceptada por la Sala”. Se refiere por lo tanto a supuesto distinto, al no plantearse caso similar al nuestro sobre inseparabilidad o no de elementos de la obra, independientemente de la necesidad o no de la licencia de obras o urbanística. Igual cabe decir respecto a las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1996 y 7 de octubre de 2000. A mayor abundamiento ha de decirse que se trata de obras e instalaciones de naturaleza distinta a nuestro caso, al referirse a maquinaria e instalaciones a establecer sobre obra civil.

Séptimo.- La recurrente acude a la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1999 (dictada en recurso de casación para unificación de doctrina), para referirse a la no inclusión de determinadas partidas de obra, que en su parte bastante se expresa diciendo: “El coste real y efectivo de la construcción no está constituido..., sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para ser visado en el Colegio oficial correspondiente... y ese proyecto se compone de las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, en el que no se incluyen.... A estas exclusiones y por obedecer a la misma causa ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación (sentencias de esta Sala de 10 de junio de 1997 y demás en ella citadas)...” Y añade la recurrente que este mismo criterio ha sido mantenido por el Tribunal Supremo y señala las sentencias de 15 de abril de 2000 y 31 de mayo de 2003. Ha de decirse al respecto que son cuestiones diferentes de las de nuestro caso, como las de la inseparabilidad de elementos de las obras no contempladas en las sentencias precitadas, aunque sí en otras como se analizará más tarde.

Octavo.- Finalmente la recurrente menciona la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 1 de octubre de 1996. Pero tampoco es de aceptar la referencia, dado que, sin perjuicio de la mención y transcripción de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1995, toma el texto de tal referencia como de conformidad a la exigencia de preceptiva licencia de obras, cuando de lo que se trataba era sobre el debate

de la verdadera naturaleza de las licencias de carácter urbanístico, y por tanto lejos del objeto de nuestro caso.

Noveno.- 1. Teniendo en cuenta las anteriores sentencias aducidas por la entidad recurrente se desprende que todas se refieren a la exigencia del requisito de licencia de obras o urbanística para no excluir de la base imponible elementos o instalaciones, pero ello no afecta la cuestión planteada por la Inspección Municipal en el sentido del carácter no separable de los elementos integrados en obras o construcciones que hayan de formar parte del coste real y efectivo a tener en cuenta en la base imponible precisamente por resultar inseparables de la obra según su destino, al ser inherentes y necesarios al carácter residencial de la obra, siempre que figuren en el presupuesto de ejecución material presentado por los interesados y visado por el Colegio Oficial correspondiente.

2. En cuanto a la referencia de la recurrente a consultas contestadas por la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, cabe decir que la por ella detallada no se refiere, en realidad, a la cuestión debatida, es decir, en orden a inseparabilidad y necesidad de elementos integrantes de la obra o construcción.

Décimo.- En contra de lo sustentado por la recurrente, como ya antes dijimos, la jurisprudencia del Tribunal Supremo no ha sostenido nunca que el requisito de sujeción del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras consistente en la necesidad de obtener una licencia de obras o urbanística, se extendiera a los elementos singulares incorporados a la obra, construcción o instalación de que se tratara, de forma que, si tal elemento no requería tener licencia de obras o urbanística, singularmente considerado, para su construcción o instalación, ello significaría que no debe ser integrado en la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Por el contrario, la jurisprudencia, como examinaremos, sí ha excluido de la base imponible todo aquello que no hiciera referencia a la obra civil, como son beneficio industrial del contratista, honorarios profesionales, costos generales o 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 reserva. Por el contrario, como se verá confirmado posteriormente, el criterio que permite excluir un elemento o partida de la base imponible es el de la singularidad, la identidad o separabilidad propia respecto de la construcción o instalación. En el fondo, aunque no se haya expresado con las mismas palabras, nos estamos moviendo (como ya había dicho el Consell en el expediente 406/6),

en la órbita del apartado 3º del artículo 334 del Código Civil, con arreglo al cual son bienes inmuebles “todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puede separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto”.

Undécimo.- 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 aquélla 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”. Y es de destacar que el precitado texto transcrito de la precedente sentencia es recogido por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de diciembre de 2002, al ir detallando los pronunciamientos sustentados en el tiempo por la doctrina del Tribunal Supremo.

Duodécimo.- Interesante es referirnos a dos sentencias posteriores en el mismo sentido. 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 conceptuar 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”.

Parece conveniente precisamente señalar en la primera de las sentencias que destaca, además, que se trata de instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para la habitabilidad o utilización (se trataba de supuestos de parador de turismo, siendo el nuestro con destino a viviendas), y en la segunda que, refiriéndose a los ascensores, diga que, lo esencial de tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (supuesto de viviendas igual al nuestro), es que figurasen en el proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia; criterios precisamente seguidos por la Inspección Municipal de Hacienda en la resolución, en el acta y en la liquidación impugnadas.

Decimotercero.- La aplicación de estos criterios jurisprudenciales al caso examinado demuestra el acierto de la resolución de la Inspección Municipal de Hacienda en la resolución recurrida. En efecto, todos los elementos a los que se refiere la reclamación figuran en el proyecto de ejecución material que sirvió de base para la obtención de la licencia municipal y ninguno de ellos es separable de la construcción, sino que todos son objeto de incorporación a la estructura por diversos métodos que exigen todos ellos obras de instalaciones complementarias y que no son separables por la mera extracción, sino que para ello sería preciso la realización de nuevas obras 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 sufrirían deterioro. Además se trata de elementos para servicios esenciales en orden a la habitabilidad o utilización de las obras de que se trata, de carácter residencial.

Decimocuarto.- 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

ESTIMAR en parte el recurso; DECLARAR la caducidad del expediente sancionar, y CONFIRMAR la resolución de la Inspección Municipal de Hacienda, así como el acta y la liquidación impugnadas.