

Consell Tributari
Expedient: 662/5

El Consell Tributari, reunit en sessió de 16 de juliol de 2007, coneixent del recurs presentat per S.P., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte i ha adoptat l'acord següent:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El Sr. F.P.S., en nom d' S.P., SA, interposa recurs, en data 17 d'octubre de 2003, contra la resolució de l'Inspector Cap de la Inspecció d'Hisenda municipal, de data 10 de setembre de 2003, que va confirmar la proposta de l'inspector actuari derivada de l'Acta de disconformitat núm. ... de data 21 de juliol de 2003, estesa com a resultat de les actuacions inspectores de comprovació iniciades l'1 d'octubre de 2002, respecte a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), per les realitzades al carrer R.V., núm. ..., expedient llicència..., i la liquidació definitiva resultant d'import total 198.791'06 € rebut núm. CI-....

2.- La societat interessada al·lega que la manera com s'ha determinat la base imposable (BI) de l'impost, la situa en una clara posició d'inseguretat i indefensió jurídica, en haver-se fixat sobre criteris impropis tals com la permanència i la inseparabilitat dels elements respecte a l'obra, extrem que ha estat rebutjat pel T. S. en sentència de 15 de març de 1995; o bé que els elements de les partides incloses a la BI no precisen de llicència d'obres o urbanística per a la seva instal·lació, quan en realitat la seva obtenció constitueix la circumstància determinant per a l'existència del fet imposable, tal i com ha manifestat el T. S. en sentències de 29 de maig de 1996 i 7 d'octubre de 2000 i posteriorment els TSJ de València, Catalunya, Madrid i Astúries, posició que tanmateix ha mantingut la Direcció General de Coordinació de les Hisendes Territorials en contesta a les consultes realitzades.

Un criteri igualment confús i de difícil encaix jurídic ha estat el d'incloure les partides relacionades amb el caràcter residencial de l'obra, ja que no permetria l'exclusió de la BI de cap dels elements o partides de la construcció, ja que tots són necessaris per a l'obra ja que, en cas contrari, no podria dur-se a terme. De fet, la mateixa Inspecció no ha mantingut aquest criteri de manera uniforme, incloent o excloent elements d'aquesta

naturalesa de manera inespecífica, tals com claus interiors, calderes o extintors i d'altres elements que van ser exclosos per l'actuari. El TSJ de Madrid en sentència de 25 de gener de 2002 ha rebutjat aquest criteri com a criteri rellevant per a la determinació de la BI.

La recurrent continua puntualitzant que tal i com ha manifestat el TS en sentències de 24 de maig de 1999, 25 de març i 15 d'abril de 2000 i 31 de maig de 2003, la BI de l' impost s'ha d'agafar no sobre el cost real i efectiu de la construcció, sinó només pels que s'integren en el pressupost presentat pels interessats per al seu visat al Col·legi Oficial corresponent, sense que s'hi incloguin les despeses generals contemplades a l'art 68.a) del Reglament general de la contractació de l'Estat (Decret 3410/1975), ni el benefici industrial del contractista, ni els honoraris professionals, ni l' IVA repercutit al propietari de l'obra, ni l'estudi referent a la seguretat i la higiene a la feina. De la mateixa manera que l'alt Tribunal també ha declarat que no poden afegir-s'hi els imports corresponents a equips, maquinària i instal·lacions construïts per tercers fora de l'obra i incorporats a l'obra, respecte dels quals es computarà només el cost de la seva instal·lació. Aquest criteri el va aplicar l'actuari en relació al cost de les calderes mural Roca i dels ascensors, però no així a d'altres partides de la mateixa naturalesa.

Per tot això, en no ajustar-se la determinació de la BI a la normativa reguladora de l'impost, ni als pronunciaments jurisprudencials que l'han interpretada, sol·licita l'anul·lació tant de la resolució impugnada com de la liquidació practicada, i especialment perquè s'hi han inclòs una sèrie de partides d'obra que no s'integren en el concepte de BI, com les que cita detalladament quant a les instal·lacions, revestiments, paviments, fusteria, proteccions i ascensors.

3.- Tanmateix, la recurrent addueix que la resolució recaiguda, per la qual es declara la procedència de la sanció proposada, és de data 10 de setembre de 2003, mentre que l'expedient sancionador es va iniciar el 18 de setembre de 2002, amb la qual cosa es desvirtua i es vulnera el que es disposa a l'art. 34 de la Llei 1/1998 de drets i garanties del contribuent, en el qual s'estableix que la imposició de sancions tributàries es realitzarà mitjançant un expedient diferent o independent d'aquell instruït en la comprovació i la investigació de la situació tributària.

4.- Finalment, també sol·licita la suspensió executiva de l'acte i acompanya a l'efecte aval bancari. Segons dades obrants a l'expedient, la quota consta suspesa.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- L'entitat recurrent s'oposa als criteris sostinguts per la Inspecció d'Hisenda Municipal per a la determinació de la base imposable, en considerar que no poden ser exclosos aquells elements del cost real i efectiu de l'obra que han de ser conceptuals com a consubstancials i inseparables i de la seva mateixa naturalesa estructural, i essent inherents i necessaris al caràcter residencial de l'obra, sense que en aquest cas sigui necessari a l'efecte que la instal·lació d'aquests elements precisi, per a la seva inclusió, de la llicència d'obres o urbanística. I aquesta oposició es basa en la doctrina que es diu que en resulta, com a preceptiva de les sentències del Tribunal Suprem de 10 de març de 1995, 29 de maig de 1996 i 7 d'octubre de 2000, afegint que es tracta d'un criteri àmpliament aplicat pels Tribunals Superiors de Justícia.

Segon.- El cap de la Inspecció Municipal d'Hisenda, a 10 de setembre de 2003, va resoldre desestimar les al·legacions presentades per l'entitat interessada, confirmar l'acta i practicar la liquidació definitiva, tenint en compte l'acta de disconformitat aixecada a l'efecte i els arguments resultants dels informes de l'Inspector actuari, tant en aquella acta com del complementari evacuat amb motiu de la mateixa, per considerar que la totalitat dels elements integrats a la base imposable, formen part com a cost real i efectiu de l'obra segons l'acta de mèrits, ja que són partides que estan contemplades en el pressupost d'execució material i són elements consubstancials i inseparables de l'obra segons el seu destí (residencial, industrial, d'oficines, etc.), i tot això a pesar que considerades individualment no necessitessin llicència municipal d'obres o urbanística, atenent que s'incorporen a la construcció o edificació en el seu aspecte estàtic o estructural i són inherents i necessaris per al caràcter residencial de l'obra.

Tercer.- Val a dir que la discrepància entre els criteris seguits per la Inspecció Municipal d'Hisenda i els que emparen l'oposició de l'entitat recurrent fa referència, en primer lloc, a la fixació del cost real i efectiu de les obres en el moment de la seva finalització, als efectes de la determinació de base imposable, pel que fa a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, i concretament als elements que s'hauran d'integrar per al càlcul del cost precitat i els que s'hagin d'excloure al respecte, tot això a la llum del que s'estableix en els arts. 103.1 i 104.1 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, vigent en aquell moment. I per això cal acudir a la normativa d'aplicació i a la interpretació jurisprudencial que resulta de les sentències tant del Tribunal Suprem com dels Tribunals

Superiors de Justícia; interpretació que ha assumit un protagonisme singular, a causa de la concreció insuficient de les normes legals.

Quart.- La Inspecció d'Hisenda Municipal, com diu expressament l'informe complementari de l'actuari, considera que s'han d'integrar a la base imposable les partides que, estant contemplades en el pressupost d'execució material, siguin elements consubstancials i inseparables de l'obra segons el seu destí (residencial, industrial, d'oficines, etc.), a pesar que aquests elements individualment no necessitarien cap llicència municipal –ni, per tant, d'obres o urbanística- per a la seva instal·lació i, en conseqüència, han de formar part de la base imposable totes aquestes instal·lacions, ja que són necessàries i consubstancials per a l'immoble o edifici i al qual s'incorporen en el seu aspecte més estàtic o estructural, i ser inherents i necessaris al caràcter residencial de l'obra.

Cinquè.- L'entitat recurrent, en canvi, considera que la precitada opinió de la Inspecció Municipal d'Hisenda s'empara en els tres criteris següents a seguir en la determinació de la base imposable: ser elements consubstancials i inseparables de l'obra; no ser necessari que les instal·lacions d'aquestes partides precisin de llicència d'obres o urbanística; i ser inherents i necessaris al caràcter residencial de l'obra en qüestió. I que aquesta opinió no es pot aplicar per xocar frontalment amb la definició del fet imposable i de la base imposable, que es basen conjuntament en l'exigència de llicència d'obres o urbanística al respecte, de manera que si s'integren a l'obra elements que aïlladament no precisarien obtenir aquesta llicència per a la seva realització, quedarien automàticament exclosos de la base imposable. Amb tot i això, aquest criteri, segons l'opinió del Consell Tributari, mai no ha estat formulat en aquests termes per la jurisprudència del Tribunal Suprem.

Sisè.- La sentència del Tribunal Suprem de 15 de març de 1995, citada per la recurrent, diu 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”. Es refereix, per tant, a un supòsit

diferent, en no plantejar-se cap cas similar al nostre sobre inseparabilitat o no d'elements de l'obra, independentment de la necessitat o no de la llicència d'obres o urbanística. Cal dir el mateix respecte a les sentències del Tribunal Suprem de 20 de maig de 1996 i 7 d'octubre de 2000. A major abundament, cal dir que es tracta d'obres i instal·lacions de naturalesa diferent a les del nostre cas, en referir-se a maquinària i instal·lacions a establir sobre obra civil.

Setè.- La recurrent recorre a la sentència del Tribunal Suprem de 24 de maig de 1999 (dictada en recurs de cassació per a unificació de doctrina), per a referir-se a la no inclusió de determinades partides d'obra, que s'expressa dient: “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)...” I afegeix la recurrent que aquest mateix criteri ha estat mantingut pel Tribunal Suprem i assenyala les sentències de 15 d'abril de 2000 i 31 de maig de 2003. Val a dir que són qüestions diferents de les del nostre cas, com les de la inseparabilitat d'elements de les obres no contemplades en les sentències precitades, encara que sí en d'altres com s'analitzarà més endavant.

Vuitè.- Finalment la recurrent cita la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya d'1 d'octubre de 1996. Però tampoc no es pot acceptar la referència, ja que, sense perjudici de la menció i transcripció de la sentència del Tribunal Suprem de 27 de febrer de 1995, pren el text de tal referència com de conformitat a l'exigència de llicència d'obres preceptiva, quan del que es tractava era sobre el debat de la vertadera naturalesa de les llicències de caràcter urbanístic i, per tant, lluny de l'objecte del nostre cas.

Novè.- 1. Tenint en compte les sentències anteriors adduïdes per l'entitat recurrent es desprèn que totes es refereixen a l'exigència del requisit de llicència d'obres o urbanística per a no excloure de la base imposable elements o instal·lacions, però això no afecta la qüestió plantejada per la Inspecció Municipal en el sentit del caràcter no separable dels elements integrats en obres o construccions que hagin de formar part del cost real i

efectiu a tenir en compte a la base imposable precisament per resultar inseparables de l'obra segons el seu destí, en ser inherents i necessaris al caràcter residencial de l'obra, sempre que figurin en el pressupost d'execució material presentat pels interessats i visat pel Col·legi Oficial corresponent.

2. Quant a la referència de la recurrent a consultes contestades per la Direcció General de Coordinació de les Hisendes Territorials, val a dir que la que detalla no es refereix, en realitat, a la qüestió debatuda, és a dir, a la inseparabilitat i necessitat d'elements integrants de l'obra o construcció.

Desè.- Contràriament al que sosté la recurrent, com ja hem dit abans, la jurisprudència del Tribunal Suprem no ha sostingut mai que el requisit de subjecció de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres 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 tractés, de manera que, si aquest element precisava tenir llicència d'obres o urbanística, singularment considerat, per a la seva construcció o instal·lació, això significaria que no ha de ser integrat a la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres. La jurisprudència, en canvi, tal i com examinarem, ha exclòs de la base imposable tot allò que no fes referència a l'obra civil, com el benefici industrial del contractista, els honoraris professionals, els costos generals o la maquinària fabricada per tercers, però en canvi ha considerat que en formen part els costos de la construcció i els d'instal·lació de la maquinària, sense cap altra reserva. No obstant això, com veurem confirmat posteriorment, el criteri que permet excloure un element o partida de la base imposable és el de la singularitat, la identitat o separabilitat pròpia respecte de la construcció o instal·lació. En el fons, encara que no s'hagi expressat amb les mateixes paraules, ens estem movent (com ja havia dit el Consell a l'expedient 406/6) en l'òrbita de l'apartat 3 de l'article 334 del Codi Civil, segons el qual és considerat bé immoble “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”.

Onzè.- En aquesta línia es pronuncia la STS de 15 de febrer de 1995, que en el fonament jurídic quart s'expressa amb tota claredat 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”. I cal destacar que el precitat text transcrit de la precedent sentència el recull la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 13 de desembre de 2002, en anar detallant els pronunciaments sustentats en el temps per la doctrina del Tribunal Suprem.

Dotzè.- És interessant que ens referim a dues sentències posteriors en el mateix sentit. La sentència de la Sala Tercera del Tribunal Suprem de 16 de desembre de 2003, en el seu fonament jurídic tercer, manifesta el següent: “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 sí 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 mateixa línia es pronuncia la STS de 5 d'octubre de 2004, que va ser dictada en un recurs de cassació plantejat per a la unificació de doctrina, en el qual es pretenia, entre d'altres, l'exclusió de la base imposable de l'import dels ascensors. Aquesta sentència va desestimar el recurs i va argumentar en el seu fonament jurídic quart el següent: “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”.

Sembla convenient precisament assenyalar a la primera de les sentències que destaca, a més a més, que es tracta d'instal·lacions que serveixen per a proveir la construcció de serveis essencials per a l'habitabilitat o utilització (es tractava de supòsits de parador de turisme, essent el nostre amb destí a habitatges), i a la segona que, referint-se als ascensors, digui que el que és essencial d'aquestes instal·lacions, a part d'inseparables de l'obra (supòsit d'habitatges igual que el nostre), és que figuressin en el projecte d'execució que va servir de base per a obtenir la llicència; criteris precisament seguits per la Inspecció Municipal d'Hisenda en la resolució, en l'acta i en la liquidació impugnades.

Tretzè.- L'aplicació d'aquests criteris jurisprudencials al cas examinat demostra l'incert de la Inspecció d'Hisenda Municipal en la resolució recorreguda. En efecte, tots els elements als quals es refereix la reclamació figuren en el projecte d'execució material que va servir de base per a l'obtenció de la llicència municipal i cap d'ells no és separable de la

construcció, sinó que tots són objecte d'incorporació a l'estructura per diversos mètodes que exigeixen obres d'instal·lacions complementàries i que no són separables per la mera extracció, sinó que seria precís que els especialistes realitzessin noves obres, amb la conseqüència addicional que les parts separades no es poden tornar a utilitzar en les mateixes condicions en una altra obra, ja que necessàriament patirien un deteriorament. A més a més, es tracta d'elements per a serveis essencials en ordre a l'habitabilitat o utilització de les obres de què es tracta, de caràcter residencial.

Catorzè.- Pel que fa a l'expedient sancionador, que es va iniciar per diligència de 22 de juliol de 2004 i no consta que s'hagi resolt, cal recollir la proposta de caducitat formulada per l'Institut Municipal d'Hisenda. La infracció de falta d'autoliquidació i d'ingrés, en cas d'existir, s'hauria produït abans de l'1 de juliol de 2004, data d'entrada en vigor de la nova Llei General Tributària, segons la seva disposició final onzena. Per això, se li pot aplicar l'apartat 1 de la disposició transitòria quarta de la mateixa Llei, que estableix: “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 nova normativa és més favorable, ja que l'apartat 4 de l'article 211 declara la caducitat de tot expedient sancionador pel transcurs de sis mesos des de la notificació del seu inici fins a la de la seva conclusió, amb la precisió important, que no contenia la normativa anterior, que “dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador”. Això excusa d'analitzar la naturalesa i les característiques de la possible infracció.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs; DECLARAR la caducitat de l'expedient sancionador, i CONFIRMAR la resolució de la Inspecció Municipal d'Hisenda, així com l'acta i la liquidació impugnades.