

Consell Tributari

Expediente: 711/2

El Consell Tributari, reunido en sesión de 11 de febrero de 2004, conociendo del recurso presentado por J.S., S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- J.S., S.A. interpone recurso, en 22 de marzo de 2002, contra resolución de fecha 14 de febrero de 2002 por la que se confirma la autoliquidación núm. LV-2001-3-..., practicada en concepto de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras como consecuencia de la licencia otorgada para el ejercicio de la actividad de almacén transitorio y oficinas en la calle ..., nº ..., cuya rectificación fue solicitada por la recurrente en 16 de enero de 2002.

2.- La recurrente reitera las alegaciones vertidas en su escrito inicial en el sentido de que la licencia de actividad no puede subsumirse en el hecho imponible del impuesto, y que no tiene la condición de sujeto pasivo del tributo por no ser propietaria del inmueble ni de las obras de construcción del almacén, edificio de oficinas y nave industrial, que han sido llevadas a cabo por la propietaria, P.N., S.L., quien ya ha abonado el impuesto correspondiente por razón de las mismas.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La jurisprudencia es unánime al afirmar que no todas las obras e instalaciones efectuadas en un edificio están sujetas al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, sino sólo aquellas que precisen de previa licencia urbanística (STS 29-6-94 y 18-1-95). En el presente caso, se trata de unas instalaciones a realizar en un edificio con posterioridad a la construcción del mismo -construcción que fue objeto de la licencia de obras correspondiente por la que se satisfizo el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras-, conforme al proyecto técnico aprobado en la resolución municipal por la que se concedió la licencia de actividad a la recurrente y con sujeción a las condiciones impuestas en la misma.

Es de interés, a fin de resolver sobre la cuestión planteada, recordar la doctrina que se contiene en las sentencias del Tribunal Supremo de 16 y 18 de enero de 1995, según la cual la ley no sujeta al impuesto de que se trata "a toda construcción, instalación u obra, sino únicamente a aquellas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia y precisamente de una licencia de obras urbanística, se haya obtenido o no ésta, por lo que independientemente de que el funcionamiento de una industria exija diversidad de autorizaciones, incluso alguna como la de apertura de carácter local, sólo están sujetas al citado impuesto las actividades cuya realización requiera proveerse de licencia de obras o urbanística, por lo que es acertado el criterio de la sentencia de instancia de excluir el importe de la maquinaria que había de instalarse". En parecidos términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en sentencia de 30 de enero de 1993, al delimitar como sujetas a gravamen las construcciones e instalaciones "configurativas de la obra civil, con exclusión también de la maquinaria o elementos industriales".

Segundo.- La jurisprudencia, al ir delimitando los conceptos de obra, construcción e instalación, a los efectos de determinar la base imponible del impuesto, viene recogiendo en realidad los mismos conceptos que están sujetos a licencia de obras a efectos urbanísticos, según se regulan en el art. 1 del Reglamento de disciplina urbanística, art. 247 del Decreto Legislativo 1/1990 de la Generalitat de Catalunya, y art. 179 de la Ley de urbanismo de Catalunya, por lo que debe diferenciarse entre las obras e instalaciones sujetas a licencia de obras, y las instalaciones y maquinaria que no forman parte de la "obra civil", las cuales no requieren dicha licencia, si bien pueden ser objeto de licencia o autorización de otro tipo como la medio ambiental o la de apertura, o la que deba ser concedida por otros organismos (vgr. Industria). Así lo recoge, entre otras, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 3 de marzo de 1994, cuando dice que "instalar es la actividad tendente a ubicar en el espacio un conjunto de enseres y servicios que en él habrán de ser utilizados y, como es lógico, el coste de la instalación será aquel directamente encaminado a tal ubicación excluidas, por consiguiente, las partidas de los valores correspondientes a aquellos enseres que van a ser colocados, y que no son propiamente instalación sino objeto de la misma, todo lo cual conduce a que, en el supuesto de autos, han de quedar fuera del círculo impositivo los valores o importes de los acondicionamientos compactos, termostatos, difusores (continuos y circulares) y rejillas cuya instalación constituye el supuesto de hecho objeto de gravamen". Sin embargo, no se ha de confundir el equipamiento con

instalaciones como las de "fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, que son elementos inseparables de la obra y ... es claro que han de ser incluidas en la base imponible" (STS 15-2-1995).

Tercero.- En el presente caso debe observarse que tanto en la solicitud de licencia de actividad (folios 1 a 5 del expediente) como en las condiciones impuestas por el Ayuntamiento para la efectividad de la licencia concedida (folios 36 y 37) figuran instalaciones que deben incluirse entre las que, por ser inseparables de la obra, están sujetas a licencia de obras o urbanística y, por tanto, al impuesto de que se trata, junto con otros elementos y maquinaria que pueden considerarse independientes de la obra y que por ello no están sujetos a dicha licencia, aunque puedan requerir algún otro tipo de licencia administrativa. En consecuencia, las instalaciones a efectuar en virtud de la licencia de actividad concedida a la recurrente que no formen parte inseparable de la obra han de quedar excluidas de la base imponible del impuesto.

Cuarto.- Por otra parte, tal como se regulan las licencias de obras y de actividades en el Reglamento de obras, actividades y servicios de las corporaciones locales, ambas pueden ser concurrentes en una misma tramitación, pero tienen cada una objetos materiales distintos, de forma que las obras e instalaciones que siendo necesarias para obtener la licencia de actividad correspondan a actuaciones materiales sujetas a licencia de obras deben obtener dicha licencia junto con la de actividad. Por lo que, siendo el hecho imponible del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obra o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia (art. 101 Ley 39/1988), debe concluirse que están sujetas al tributo en este caso las instalaciones que se ajusten a los criterios hasta aquí indicados, procediendo computar, por tanto, en la base imponible solamente aquellas que estén sujetas a licencia de obras o urbanística, con exclusión, como se ha dicho antes, de las que, por no formar parte inseparable de la obra, no requieren dicha licencia.

Quinto.- En cuanto a la alegación de la recurrente de no ser sujeto pasivo del impuesto, hay que decir que el hecho imponible en el presente caso no lo constituyen las obras realizadas por la anterior propietaria para construir el edificio y por las que ya se abonó en su momento el correspondiente impuesto, sino las instalaciones que debe efectuar la recurrente a su cargo para la necesaria adecuación del mismo a efectos de

ejercer la actividad conforme a la licencia concedida. La recurrente ostenta, por tanto, la condición de dueña de las instalaciones aún cuando se realicen en un inmueble que no sea de su propiedad, y por tanto, tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, a título de contribuyente, según lo establecido en el artículo 102.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, en la redacción vigente en la fecha de la licencia de actividad que motivó la autoliquidación practicada.

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR en parte el recurso; GIRAR liquidación complementaria en la que se incluyan solamente las partidas sujetas a licencia de obras o urbanística por tratarse de instalaciones inseparables de la obra civil, y DEVOLVER a la recurrente las cantidades que resulten indebidamente ingresadas.