



Expediente: 110/13

El Consell Tributari, en sesión de 17 de septiembre de 2014, informó favorablemente la siguiente propuesta del Instituto Municipal de Hacienda:

#### **OBJETO DEL RECURSO.-**

La entidad interesada interpone recurso de alzada contra la liquidación definitiva del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de referencia, girado por la Inspección de Hacienda Municipal.

#### **ALEGACIONES DEL CONTRIBUYENTE.-**

En síntesis, la interesada alega que:

- La Inspección de Hacienda Municipal ha tomado como base imponible del impuesto el precio total del contrato de llave en mano suscrito por la obligada tributaria y la contratista. Y considera que dicho importe incluye partidas que no corresponde computarlas en la base imponible; tales como: diseño, ingeniería, formación, calidad, transporte al emplazamiento, garantías, repuestos, combustibles, seguros, gastos generales, beneficio industrial, impuesto y aranceles; y algunas otras partidas pactadas en el apartado de obligaciones y responsabilidades del contratista.
- Por la idiosincrasia del contrato de llave en mano, la interesada no ha podido aportar ninguna factura que acredite el coste real y efectivo de la obra. Considera que es la Inspección de hacienda municipal la que debe requerir dicha información a las empresas contratistas: .....

La interesada apoya estos dos motivos de oposición en varias sentencias de diferentes órganos judiciales.

- El coste total de las instalaciones, construcciones y obras de la Central Térmica de Ciclo Combinado es de .....

#### **MOTIVACIÓN.-**

##### **A.- Relación de Hechos.-**

- Según licencia de obras mayores núm. .... se autorizaron las obras correspondientes a la primera fase de la Central Térmica de Ciclo Combinado del Puerto de Barcelona, consistente en la ejecución de la obra civil hasta la cota cero respecto de la rasante definitiva: consolidación del terreno, pilotaje y losas de cimentación, basamento para el edificio de turbinas, zanjas para la canalización de instalaciones y formación de la estructura para las edificaciones. Se declaró un presupuesto inicial de .....
- Se ingresó a cuenta de la liquidación definitiva del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras el importe de ....., mediante autoliquidación núm. ....
- Previo procedimiento de inspección, se notificó resolución de la Inspectora Jefe de la Hacienda Municipal por la que desestimaba las alegaciones formuladas, y se giraba la liquidación correspondiente, y se procedía a su notificación.

- La interesada interpuso el presente recurso de alzada, junto con garantía suficiente para suspender el acto recurrido.

## **B.- Fundamentos jurídicos.-**

### **Elementos de la base imponible del impuesto: doctrina jurisprudencial.**

La definición legal de la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es la siguiente: *“la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. // No forma parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”*, ex artículo 102.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

Dicha definición ha sido modelada en base a diferentes sentencias del Tribunal Supremo que han sentado doctrina jurisprudencial. La Sentencia de 14.05.2010 de la sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo relató cronológicamente la referida modulación de los elementos que deben conformar la base imponible del impuesto hasta que asentó la actual doctrina respecto de estas cuestiones. Se transcriben fundamentos tercero y cuarto de dicha sentencia, siendo el subrayado y la negreta ahora añadido:

*“**TERCERO-** Debe significarse, ante todo, que el anterior art. 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/98, de 30 de diciembre , y luego por la Ley 51/2002 , pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, qué se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra: el coste de ejecución material de aquélla, para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regulación anterior, como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Esta redacción pasa al actual art. 102 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004. La Jurisprudencia había señalado que el coste real y efectivo de la construcción no estaba constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra, sino por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, por lo que no se podían incluir en la base imponible los gastos generales, el beneficio industrial ni los honorarios técnicos, ya de redacción del proyecto, ya de la dirección de la obra, ni los gastos referentes al estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, y ello por ser estos gastos ajenos al estricto concepto de obra civil, (sentencias de 24 de mayo de 1999 , 5 y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000 , entre otras).*

*Además, la Sala había excluido los importes correspondientes a equipos, máquinas e instalaciones construidos por tercero 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 18 de junio de 1997 y las que en ella se citan de 3 de abril , 29 de mayo y 28 de junio de 1996 ; 5 de julio y 24 de septiembre de 1999).*

*En esta última doctrina se apoyó, primero, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla y, luego, la Sala para resolver la cuestión litigiosa, por lo que procede profundizar en el alcance de la exclusión del coste de los elementos independientes, fabricados fuera de la obra, y adquiridos a terceros, según los criterios también sentados por la Sala.*

*CUARTO.- Las sentencias de 16 y 18 de enero de 1995 , recordadas por la de 15 de febrero de 1995 , declararon que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el art. 101 de la Ley de Haciendas Locales (actual art. 100) no sujeta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a toda construcción, instalación u obra sino únicamente a aquéllas para cuya realización se exija la*



Consell Tributari

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 precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística, rechazando que puedan calificarse como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriera que son elementos inseparables de aquélla y figuran en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la licencia.

Esta doctrina fue matizada en la posterior sentencia de 15 de marzo de 1995, al señalar 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 art. 103 LHL (actual 102) considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación y 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 art. 101 LHL (actual 100) sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones y obras como de instalaciones con tal que para unas y otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística**, de modo que lo decisivo es este segundo requisito, que remite al art. 178 de la Ley del Suelo y por medio de él, al art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística y no a todos los supuestos que en él se prevén sino sólo a aquéllos en que la licencia que se exija sea precisamente de obras u urbanística."

Asimismo, resulta interesante recordar, en la misma línea, la sentencia de 21 de junio de 1999, que contempla un nuevo proyecto de obras, complementario de otro anterior, donde se expresaban y cuantificaban las instalaciones que realmente integraban la construcción de una estación transformadora, en cuanto admite en el coste real y efectivo de la obra "las partidas correspondientes a los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyan, coloquen o efectúan, -como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia- en el conjunto constructivo de lo que, según ocurre en el caso de autos, va a constituir o constituye, a modo de un solo todo, la Estación Transformadora proyectada."

Finalmente, la sentencia de 5 de octubre de 2004 indica que "lo esencial es que las instalaciones, aparte de inseparables de la obra, figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras, 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 habitualidad o utilización."

**La conclusión a que se llega de la jurisprudencia es que si bien se excluyen de la base imponible del ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, contruidos por terceros fuera de obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras o urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada**".

Las sentencias que cita la interesada no pueden ser tenidas en consideración en el presente caso, incluso la STSJ de Cataluña de 04.02.2008 que hace referencia a la central térmica de ciclo combinado del municipio de Sant Adrià de Besós, puesto que son anteriores a la sentencia del Tribunal Supremo de 14.05.2010. Con esta sentencia, el Tribunal Supremo ha fijado doctrina legal respecto a estas cuestiones en concreto a parques eólicos, que son también instalaciones de generación de energía eléctrica, como la presente, de conformidad con lo que establece el artículo 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, contenciosa-administrativa.

Tampoco debe tenerse en cuenta la sentencia que cita la recurrente del Juzgado contencioso administrativo de Cartagena de 26.03.2012, puesto que en el caso planteado en dicha resolución se había computado maquinaria y equipos que no estaban incluidos en el proyecto de ejecución material correspondiente al proyecto aprobado en la licencia de obras. Este no es el caso presente, así se razona en el fundamento jurídico siguiente.

Pues bien, con posterioridad a la sentencia de 14.05.2010, el Tribunal Supremo ha fijado la misma doctrina legal para otro sistema de generación de energía eléctrica, en concreto, las placas fotovoltaicas (STS de 23.11.2011 de la sección segunda de la Sala Contenciosa Administrativa, que resuelve recurso de casación en interés de ley núm. 102/2010).

Esta doctrina legal se puede y debe aplicar al presente caso, en tanto en cuanto una central térmica de ciclo combinado es un sistema de generación de energía eléctrica, puesto que el mismo Tribunal Supremo ha reconocido que: *“toda vez que en ambos casos – sistema fotovoltaico y parques eólicos- se trata de instalaciones de producción de energía y la doctrina establecida es de expresión tan amplia que permite acoger a unos y otros supuestos al haber señalado que se incluirá dentro de la base de este impuesto “el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada” (STS de 09.12.2011 de la sección segunda de la Sala Contenciosa Administrativa, que resuelve recurso de casación en interés de ley núm. 70/2010).*

Se coincide plenamente con el razonamiento contenido en la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, núm. 1/2012, de 12 de enero de la sección 2ª de la sala contenciosa administrativa: *“ésta sección llega a una conclusión distinta puesto que como ocurre con los parques eólicos o las plantas de generación fotovoltaica o termosolar, si bien es cierto que sus distintos elementos son construidos por terceros, en la medida en que se incorporan a la subestación, se convierten en partes inseparables de un todo, y su desmontaje supondría la inutilización de la instalación no sería reconocible, y en realidad, dejaría de ser una subestación eléctrica para no ser nada.”*

Por todo esto, se **PROPONE**:

## **5.- RESOLUCIÓN**

DESESTIMAR el presente recurso de alzada.