



Expedient: 110/13

El Consell Tributari, en sessió de 17 de setembre de 2014, va informar favorablement la següent proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda

OBJECTE DEL RECURS.-

L'entitat interessada interposa recurs d'alçada contra la liquidació definitiva de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres de referència, girat per la Inspecció d'Hisenda Municipal.

ALEGACIONS DEL CONTRIBUENT.-

En síntesi, la interessada al·lega que:

- La Inspecció d'Hisenda Municipal ha pres com a base imposable de l'impost el preu total del contracte de clau en mà subscrit per l'obligada tributària i la contractista. I considera que l'esmentat import inclou partides que no correspon computar-les en la base imposable; tals com: disseny, enginyeria, formació, qualitat, transport a l'emplaçament, garanties, recanvis, combustibles, assegurances, despeses generals, benefici industrial, impostos i aranzels; i algunes partides pactades a l'apartat d'obligacions i responsabilitats del contractista.
- Per la idiosincràsia del contracte de clau en mà, la interessada no ha pogut aportar cap factura que acrediti el cost real i efectiu de l'obra. Considera que és la Inspecció d'hisenda municipal qui ha de requerir dita informació a les empreses contractistes: ...
- La interessada recolza aquests dos motius d'oposició en diverses sentències de diferents òrgans judicials.
- El cost total de les instal·lacions, construccions i obres de la Central Tèrmica de Cicle Combinat és de

MOTIVACIÓ.-

A.- Relació de Fets.-

- Segons llicència d'obres majors núm.es varen autoritzar les obres corresponents a la primera fase de la Central Tèrmica de Cicle Combinat del Port de Barcelona, consistent en l'execució de l'obra civil fins la cota zero respecte de la rasant definitiva: consolidació del terreny, pilonatge i lloses de fonaments, basament per l'edifici de turbines, rases per a la canalització d'instal·lacions i formació de l'estructura per a les edificacions. Es va declarar un pressupost inicial de
- Es va ingressar a compte de la liquidació definitiva de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres l'import de, mitjançant l'autoliquidació núm.
- Previ al procediment d'inspecció, es notificà la resolució de la Inspector a cap de la Hisenda Municipal per la qual es desestimaven les al·legacions formulades, i es girava la liquidació corresponent, i procedint-se a la seva notificació.
- La interessada va interposar el present recurs d'alçada, juntament amb garantia suficient per a la suspensió de l'acte recorregut.

B.- Fonaments jurídics.-

Elements de la base imposable de l'impost: doctrina jurisprudencial.

La definició legal de la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres és la següent: “*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*”, article 102.1 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Aquesta definició ha estat modelada en base a diferents sentències del Tribunal Suprem assentant doctrina jurisprudencial. La sentència de 14.05.2010 de la secció 2a. de la Sala del contencios administratiu del Tribunal Suprem va relatar cronològicament l'esmentada modulació dels elements que han de conformar la base imposable de l'impost fins que es va assentar l'actual doctrina respecte d'aquestes qüestions. Es transcriuen els fonaments tercer i quart de l'esmentada sentència, sent el subratllat i la negreta el que ara s'ha afegit:

“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 obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, no están sujetas las



Consell Tributari

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 construyen, 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, construidos 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".

Les sentències que esmenta la interessada no poden tenir-se en consideració en aquest cas, fins i tot la STSJ de Catalunya de 04.02.2008 que fa referència a la central tèrmica de cicle combinat del municipi de Sant Adrià de Besòs, donat que són anteriors a la sentència del Tribunal Suprem de 14.05.2010. Amb aquesta sentència, el Tribunal Suprem ha fixat doctrina legal respecte a aquestes qüestions en concret a parcs eòlics, que són també instal·lacions de generació d'energia elèctrica, com la present, de conformitat amb el que estableix l'article 100.7 de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, contenciosa administrativa

Tampoc s'ha de tenir en compte la sentència que cita la recurrent del Jutjat contencios administratiu de Cartagena de 26.03.2012, atès que en el cas plantejat en l'esmentada resolució s'havia computat maquinària i equipaments que no estaven inclosos en el projecte d'execució material corresponent al projecte aprovat en la llicència d'obres. Aquest no és el cas, i així es raona en el fonament jurídic següent.

Doncs bé, amb posterioritat a la sentència de 14.05.2010, el Tribunal Suprem ha fixat la mateixa doctrina legal per un altre sistema de generació d'energia elèctrica, en concret, les plaques fotovoltaïques (STS de 23.11.2011 de la secció segona de la Sala Contenciosa administrativa, que resol el recurs de cassació en interès de llei núm. 102/2010).

Aquesta doctrina legal es pot i s'ha d'aplicar al present cas, en tant que una central tèrmica de cicle combinat és un sistema de generació d'energia elèctrica, ja que el mateix Tribunal Suprem ha reconegut 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 secció segona de la sala Contenciosa administrativa, que resol el recurs de cassació en interès de llei núm. 70/2010).

Es coincideix plenament amb el raonament que conté la recent sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, núm. 1/2012, de 12 de gener de la secció 2a. de la sala Contenciosa administrativa: “*esta 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.”*

Per tot això, es **PROPOSA:**

5.- RESOLUCIÓN

DESESTIMAR el present recurs d'alçada.