

Consell Tributari
Expedient: 406/6

El Consell Tributari, reunit en sessió de 25 d'abril de 2007, coneixent del recurs presentat pel Sr. ..., C.B., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, i ha adoptat l'acord següent:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El 6 d'agost de 2004, la Sra. E.V.M., en nom i representació del Sr. ..., C.B., interposa recurs d'alçada contra la liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres meritat per les obres realitzades a l'A. D., núm. ..., girada en execució de la resolució de l'inspector cap de 12 de juliol de 2004, per la qual es van estimar parcialment les al·legacions formulades a l'acta de disconformitat núm. Al·lega que la determinació de la base imposable és incorrecta, ja que l'Ajuntament parteix de la premissa que tota la partida integrant del pressupost material de l'obra i que s'hi incorpori, ja sigui de forma estructural o funcional, ha de formar part d'aquesta base, mentre que la jurisprudència (cita les sentències del Tribunal Suprem de 29 de juny de 1994 i de 27 de febrer de 1995, del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 9 d'abril de 1996 i de 19 de juliol de 2002, i del Tribunal Superior de Justícia de Galícia de 2 de juny de 2003), així com la Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials (contestant a la consulta amb data 23 de desembre de 1991), mantenen el criteri que només formen part de la base imposable les partides concretes referides a obres o instal·lacions per a la realització de les quals sigui preceptiva l'obtenció de llicència d'obres o urbanística, ja que la necessitat d'aquesta llicència determina la mesura de la capacitat de contribució del subjecte passiu de l'impost. En conseqüència, ja que a la regularització efectuada per la inspecció d'Hisenda Municipal s'inclouen a la base imposable partides que no reuneixen aquestes característiques, procedeix anul·lar la liquidació impugnada.

2.- Consta a l'expedient que la liquidació ha estat suspesa en virtut de l'aval bancari acompanyat al recurs.

3.- Tanmateix, consta la diligència d'incoació d'expedient sancionador per haver comès presumptament una infracció greu dels articles 191.1 i 3 de la Llei General Tributària, consistent en la falta d'ingrés mitjançant autoliquidació de part del deute tributari, diligència que es va notificar el 22 de juliol de 2004.

4.- El Departament de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa desestimar el recurs interposat, confirmar la liquidació practicada, i declarar la caducitat de l'expedient sancionador incoat.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La recurrent sosté que no procedeix incloure a la base imposable de l'impost aquelles obres i instal·lacions que no necessitin llicència per a dur-se a terme, ja que l'eix vertebrador del tribut el constitueix la llicència d'obres preceptiva, i d'acord amb aquest criteri sol·licita l'exclusió de la base imposable de l'import de les partides següents: falsos sostres d'alumini, moqueta, revestiments consistents en marbres de granit del tipus "office" i panells de fusta adossats a les parets, fusteria interior, mampares, instal·lació de detecció d'incendis, instal·lació de megafonia, instal·lació antintrusisme, maquinària ascensor, així com les partides que contemplen elements prefabricats i les partides que contemplen l'activitat de desmuntatge.

Segon.- La resolució de l'inspector cap va denegar l'exclusió de les partides de desmuntatge per ser una especificació major de les feines d'enderroc necessàries per a la realització de la obra, i de les partides de paviments flexibles, falsos sostres, revestiments, fusteria i certs elements ornamentals per entendre que no tenen singularitat ni identitat pròpia respecte de la construcció i només prenen significat si s'incorporen a l'edificació. En relació a les mampares, l'esmentada resolució decideix que del reportatge fotogràfic acompanyat per la inspeccionada en resulta que són elements que des del punt de vista estructural s'incorporen a la construcció de forma no accessòria, ja que precisen feines específiques d'instal·lació i no es tracta d'elements mòbils que es puguin col·locar de forma immediata a qualsevol lloc. En relació a l'ascensor, cita la sentència del Tribunal Suprem de 16 de desembre de 2003. Finalment, exclou de la base imposable certs elements que s'incorporen a l'obra de manera accessòria: partides 26.01 a 26.05 (central de detecció d'incendis, detector iònic de fums, polsador, detector termo-velocímetre), partides 27.01 a

27.03 (amplificador, altaveus, micròfons) i partides 28.02 a 28.04 (central microprocessada robatori, teclats LCD, detectors, sirenes bitonals).

Tercer.- És fàcil advertir que en les enumeracions d'elements realitzades per la Inspecció i per la interessada en coincideixen alguns que, tot i formar part del mateix capítol, responen a partides diferents. Això obliga a examinar amb detall les partides a les quals fa referència el recurs:

- Capítol 9.2.- Es tracta d'un capítol complex, no tan sols dedicat al subministrament i a la col·locació de falsos sostres de diverses característiques, sinó que inclou la realització d'acabats de polièster o de cartó guix, la realització de forats, instal·lació de contramarcs per a reixetes de ventilació, instal·lació de cúpula amb revestiment mitjançant placa de guix modelat, realització d'adaptacions especials per a la formació de CORTINERO en façanes exteriors, i realització de perforacions per a il·luminació, difusors, ventilació i d'altres instal·lacions.

- Partida 35.07.003.- És també una partida de col·locació de fals sostre fixada amb vareta roscada a forjat i acabada amb placa de cartó guix i instal·lació de premarcs per a reixetes de ventilació o d'altres usos.

- Partida 35.07.06.- Realització de perforacions en plaques de fals sostre de cartó guix per a instal·lar elements d'il·luminació, difusors, reixetes de ventilació, etc.

- Capítol 10.03. – Comprèn el pressupost de la col·locació de moquetes i la col·locació de paviment de PVC en llosetes. Segons la recurrent, queda exclosa la partida 10.03.04 sobre subministrament i col·locació de l'estora.

- Partida 35.08.11.- Es refereix al subministrament i a la col·locació de sòl tècnic amb suports d'acer galvanitzat i moqueta modular.

- Partida 35.08.12.- Subministrament i col·locació de llosetes de paviment de PVC.

- Capítol 11.- Comprèn els revestiments ceràmics, de pedra natural i de fusta en parets i portes, així com els marbres de granit negre als office i als banys.

- Subcapítol 35.09.- Inclou la col·locació de marbres de granit negre per a empotar-hi el rentamans i perforacions per a l'aixeteria, revestiment de parets a tota alçada amb fusta de roure, creant una estructura interior mitjançant llatets d'empostissat de fusta a les parets del nucli d'escala i ascensor.

- Capítol 14.- Comprèn la fusteria exterior i interior, és a dir, la instal·lació de finestres i el subministrament i col·locació de portes a l'interior de l'edifici.

- Partida 15.02.03.- Es tracta també de la instal·lació d'una porta.

- Partida 35.11.- En realitat és tot un subcapítol dedicat al subministrament i a la col·locació de portes.

- Capítol 12.- Inclou mampares envidrades i lacades per a diversos usos en relació amb elements empotats al paviment i porta corredissa automàtica, i mampares cegues constituïdes per panells de fusta, que en tot cas són instal·lacions fixes, segons es desprèn de la seva descripció en el pressupost i que també inclou porta corredissa i envà mòbil.

- Capítol 26.- Pel que fa a la instal·lació de la detecció d'incendis, l'acord de la Inspecció elimina les partides 26.01 a 26.05, és a dir, les corresponents a aparells, el que determina que manté les corresponents a instal·lació de mecanismes a la paret.

- Capítol 27.- Igual que al capítol anterior, la resolució de la Inspecció manifesta haver exclòs de la base imposable les partides 27.01 a 27.03 (amplificador, altaveus i micros), per la qual cosa només liquida les partides de cables, tubs i caixes que s'incorporen a l'obra.

- Capítol 28.- Aquí la Inspecció també, segons manifesta, exclou del càlcul de la base imposable les partides 28.01 a 28.04, és a dir, les que fan referència als aparells, i manté les de cables, tubs i caixes, com a l'apartat anterior.

- Partida 31.01.- Inclou diversos conceptes l'import dels quals no s'especifica. Comprèn la instal·lació d'un ascensor, un grup tractor compacte per a

tracció, la instal·lació de portes de pis automàtiques, una cabina, una cortina òptica, un comandament de maniobra col·lectiva en baixada i una botonera de cabina i pisos. La Inspecció es va negar a excloure aquesta partida de la base imposable amb fonament a la sentència del Tribunal Suprem de 16 de desembre de 2003 que s'examinarà més endavant.

- Partida 6.3.- Aquest apartat consisteix en la col·locació d'elements ornamentals realitzats amb obra, com una cornisa prefabricada en coronació perimetral de façanes, subministrament i col·locació de motllura de tancament de la terrassa i en d'altres motlures col·locades en diversos llocs de l'edifici, el que fins i tot inclou la col·locació de columnes i gàrgoles.

- Capítol 1.- La recurrent es refereix a l'activitat de desmuntatge de totes les instal·lacions elèctriques, de seguretat, de climatització, de l'ascensor, desguàs, etc., que hi havia a l'edifici abans de la rehabilitació.

- Capítol 2.- Es refereix a diverses obres de demolició de part de l'edifici anterior.

Quart.- Un cop relacionats els elements de la construcció o que s'hi han incorporat en els quals es produeix la discrepància de criteris entre la recurrent i la Inspecció, és possible examinar la subsunció d'aquests fets a la normativa vigent i a la seva interpretació jurisprudencial, que en aquesta matèria ha assumit un protagonisme singular a causa de la concreció insuficient de les normes legals.

Cinquè.- La recurrent parteix de la opinió que el fet imposable i la base imposable es basen conjuntament en l'exigència de llicència d'obres, de manera que si s'integressin a l'obra elements que de manera aïllada no exigirien obtenir aquesta llicència per a la seva realització, quedarien exclosos automàticament de la base imposable. Aquest criteri, segons la nostra opinió, la jurisprudència del Tribunal Suprem no l'ha formulat mai en aquests termes.

Sisè.- La STS de 29 de juny de 1994, citada per la recurrent, diu que la quantificació de la base imposable s'ha de fer “en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial

correspondiente, y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra” Aquest és l'únic tema que contempla la sentència esmentada, que no té cap mena de relació amb els temes a debat en aquest recurs.

Setè.- La STS de 27 de febrer de 1995, que també es cita al recurs, diu que “sólo están sujetas al ICIO las ejecuciones de obras o instalaciones que precisen de una previa licencia urbanística, por lo que es acertado el criterio de la sentencia de instancia de excluir de la base imponible el importe de la maquinaria que habría de instalarse, reduciéndolo al coste de las obras donde aquélla habría de situarse”, és a dir, que només exclou l'import de la maquinària, però no pas el cost d'instal·lació d'aquesta maquinària. Òbviament, aquest tema no té cap mena de relació amb la majoria de pretensions d'exclusió formulades per la recurrent, excepte possiblement pel que fa a l'ascensor, al qual farem referència més tard.

Vuitè.- La sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 9 d'abril de 1996, núm. 290/1996, també al·legada per la recurrent, no sosté la tesi d'aquesta, ja que el Tribunal considera en relació amb el cas que s'hi examinava, que “... tampoco puede afirmarse que los cables, postes o castilletes metálicos introducidos o instalados en las obras civiles realizadas por F. tengan en realidad singularidad, identidad o separabilidad propia respecto de la construcción o instalación (STS 15 febrero 1995), o que no constituyan ellos mismos la «instalación», en forma tal que la incorporación de estos conceptos a la base imponible del impuesto alterara los términos del tributo hasta el punto de gravar la propiedad de tales bienes subvirtiendo la naturaleza del impuesto, alterando su finalidad en la ley, o gravando manifestaciones de riqueza ajenas a las previsiones normativas”. Amb altres paraules, aquestes instal·lacions formaven part de la base de l'impost i , per aquest motiu, es va desestimar el recurs presentat per F.

Novè.- Finalment, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 19 de juliol de 2002, que al·lega la recurrent, reafirma i ratifica el criteri establert per la sentència anterior, quan considera que l'import de les instal·lacions forma part de l'impost, i afirma expressament que “ ... tampoco puede afirmarse que los cables introducidos o instalados en la obras civiles realizadas por F. tengan en realidad singularidad, identidad o separabilidad propia respecto de la construcción o instalación (STS de 15 de febrero de

1.995), o que no constituyan ellos mismos la "instalación", en forma tal que la incorporación de esos conceptos a la base imponible del impuesto alterara los términos del tributo hasta el punto de gravar la propiedad de tales bienes subvirtiendo la naturaleza del impuesto, alterando su finalidad en la Ley, o gravando manifestaciones de riqueza ajenas a las previsiones normativas". Marginalment hem de fer referència a la sentència del TSJ de Galícia de 2 de juny de 2003, també citada per la recurrent, la qual fa referència a la maquinària instal·lada a una planta èdica, res a veure, doncs, amb el cas examinat.

Desè.- Entenem que les sentències anteriors, contràriament al que creu la recurrent, són contràries a les seves pretensions en la totalitat dels casos que al·lega en el seu recurs, a excepció del cost de l'ascensor i els costos de desmuntatge, als quals fem referència més endavant.

Onzè.- Cal afegir que, en realitat, la jurisprudència del Tribunal Suprem no ha sostingut mai que el requisit de subjecció a l'impost consistent en la necessitat d'obtenir una llicència d'obres s'extengués als elements singulars incorporats a aquesta obra, de manera que si aquest element considerat singularment no precisava obtenir llicència d'obres per a construir-se o instal·lar-se significués que no s'havia de considerar a la base imposable de l'impost. Pel contrari, la jurisprudència, tal i com examinarem, ha exclòs de la base imposable tot allò que no fes referència a l'obra civil, com el benefici industrial de contractista, els honoraris professionals, els costos generals i la maquinària fabricada per tercers, però en canvi ha considerat que en formen part els costos de la construcció i els de la instal·lació de la maquinària, sense cap altra reserva. Pel contrari, com ja s'ha reflectit en alguna de les sentències transcrites, el criteri que permet excloure un element de la base imposable és el de la singularitat, la identitat o la separabilitat pròpia respecte a la construcció o instal·lació. En el fons, encara que no s'hagi expressat amb les mateixes paraules, ens estem movent 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".

Dotzè.- En aquesta línia es pronuncia la STS de 15 de febrer de 1995, que en el fonament jurídic quart s'expressa amb tota claretat 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”.

Tretzè.- Finalment ens referim a la jurisprudència recaiguda sobre el tema dels aparells elevadors. 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 casació 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”.

Catorzè.- L'aplicació d'aquests criteris jurisprudencials al cas examinat demostra l'encert de la Inspecció d'Hisenda Municipal en la resolució recorreguda. En efecte, cap dels elements als quals fa referència el recurs són separables de la construcció son, sinó que tots són objecte d'incorporació a l'estructura per diversos mètodes que exigeixen obres d'instal·lació complementàries i que no són separables per mera extracció, sinó que per a separar-les es precisa la realització de noves obres realitzades per especialistes, 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 pateixen un desgast.

Quinzè.- Pel que fa als ascensors, les sentències del Tribunal Suprem de 16 de desembre de 2003 i 5 d'octubre de 2004 han declarat amb rotunditat que s'han d'incorporar a la determinació de la base imposable.

Setzè.- Les últimes partides que la recurrent pretén que siguin excloses de la base imposable són les dels capítols 1 i 2, desmuntatge i enderrocament. El desmuntatge i l'enderrocament d'elements existents en l'immoble per a realitzar-ne la rehabilitació o renovació formen part del cost de l'obra, ja que són pressupost necessari per a la seva realització en la forma que ha estat novament projectada i, a més a més, formen part del projecte i del pressupost de les obres.

Dissetè.- 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 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”. 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

DESESTIMAR el recurs; CONFIRMAR la liquidació recorreguda, i DECLARAR la caducitat de l'expedient sancionador incoat.