



Roj: **STICA 851/2026 - ECLI:ES:TICA:2026:851**

Id Cendoj: **08019450102026100006**

Órgano: **Tribunal de Instancia. Sección de lo Contencioso-Administrativo**

Sede: **Barcelona**

Sección: **10**

Fecha: **22/07/2026**

Nº de Recurso: **49/2026**

Nº de Resolución: **239/2026**

Procedimiento: **Procedimiento abreviado**

Ponente: **RAMONA GUITART GUIXER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**Sección de lo Contencioso-Administrativo del TI de Barcelona. Plaza nº 10 - (Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 10 de Barcelona)**

**Servicio Común de Tramitación de Barcelona. Sección Contencioso**

Avenida Gran Via de les Corts Catalanes, 111, edifici I - Barcelona - C.P.: 08075

TEL.: 935548483

FAX: 93 5549789

EMAIL:contencios10.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0994000000004926

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Servicio Común de Tramitación de Barcelona. Sección Contencioso

Concepto: 0994000000004926

N.I.G.: 0801945320268000901

**Procedimiento abreviado 49/2026 -37M**

Materia: Tributos (Procedimiento abreviado)

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: CASA AMETLLER, S.L.

Procurador/a: Cristina Borrás Mollar

Abogado/a: Francisco Javier Vecino Guerra

Parte demandada/Ejecutado: AJUNTAMENT DE BARCELONA

Procurador/a: Jesús Sanz López

Abogado/a:

**SENTENCIA Nº 239/2026**

Barcelona, 22 de julio de 2026

Vistos por mí, Ramona Guitart Guixer, Magistrada-Juez de la Sección Contencioso- Administrativa del Tribunal de Instancia de Barcelona, Plaza Judicial nº 10, los autos de procedimiento contencioso-administrativo tramitados entre las partes que figuran en el encabezamiento de esta resolución, en el ejercicio de la función jurisdiccional que me confiere la Constitución Española, he dictado la presente Sentencia con arreglo a los siguientes

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - El/la Procurador Cristina Borrás Mollar ha interpuesto, en nombre y representación de CASA AMETLLER, S.L. un recurso contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de alzada interpuesto frente a la Resolución dictada por la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Barcelona que determinó una liquidación por ICIO, referente a la reforma en local comercial sito en Calle Córsega número 663 de Barcelona, con el número de referencia AP23CD37381.

Reforma de Local comercial, número de recibo CI202521000011177 y una cuantía a ingresar de 3.199,22 euros.

Se tramitan los presentes autos según lo dispuesto para el procedimiento abreviado en

la vigente Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

**SEGUNDO.** - El recurso fue admitido a trámite y se solicitó que se sustanciara por el cauce previsto en el art. 78.3 LJCA. Evacuados los trámites previstos, quedaron los autos conclusos para el dictado de Sentencia.

**TERCERO.** - La cuantía del presente procedimiento se fija en 3.199,22 euros.

**CUARTO.** - En la tramitación de este procedimiento se han observado las normas procesales esenciales aplicables al caso.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.** - El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la adecuación a derecho de la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de alzada interpuesto en fecha 27-6-2025 frente a la Resolución dictada por el Director de la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Barcelona (IMH) de fecha 20-5-2024 que determinó una liquidación por ICIO, referente a la reforma en local comercial sito en Calle Córsega número 663 de Barcelona, con el número de referencia AP23CD37381. Reforma de Local comercial, número de recibo CI202521000011177 y una cuantía a ingresar de 3.199,22 euros.

Consta en el expediente administrativo la resolución expresa dictada en fecha 12 de marzo de 2026 por la Cuarta Teniente de Alcalde, a propuesta del Consell Tributari en su dictamen de la misma fecha y notificada a la parte actora en fecha 17-3-2026 (folios 347 y ss del exp. adm.).

La parte actora expone, en síntesis, que, durante el ejercicio 2023, procedió a la ejecución de obras de reforma en el local sito en la Calle Córsega, nº 663, de Barcelona. En cumplimiento de sus obligaciones tributarias, presentó en tiempo y forma la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), por un importe de 3.280,54 €, resultante de aplicar el tipo impositivo sobre una base imponible de 82.013,50 €. La ejecución de dichas obras concluyó, según consta en el preceptivo certificado de final de obra, el 3 de octubre de 2023.

Que, como consecuencia de la presentación del final de obra, desde la Dirección de Inspección del Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona, se procedió a abrir un procedimiento inspector, mediante comunicación de fecha 16 de septiembre de 2024, objeto de la Inspección ICIO, referente a las obras del referido inmueble.

A la apertura del citado procedimiento inspector esta mercantil adjuntó la documentación requerida de forma telemática atendiendo a los requerimientos de información, aportando la documentación técnica y contable solicitada mediante remisiones telemáticas de fechas 18 de octubre de 2024 y 15 de enero de 2025.

Que, a resultas del procedimiento inspector, con fecha 24 de enero de 2024, se remitió una propuesta de regularización del impuesto sobre el local de referencia, mediante la cual se pretendía elevar la base imponible del impuesto hasta los 161.994,02 €. Como consecuencia de este recalcule, se determinó una cuota diferencial a ingresar de 3.199,22 €, tras deducir la cuota ingresada previamente en la autoliquidación inicial.

Frente a dicha liquidación presentó alegaciones en fecha 17 de febrero de 2025 que fueron desestimadas y se dictó resolución de fecha 20 de mayo de 2025 que determinó la liquidación en la cantidad de 3.199,22 euros.

En fecha 27 de junio de 2026 se presentó recurso de alzada que ha sido desestimado por la resolución expresa anteriormente citada.

Argumenta la parte actora que la resolución incurre en vicio de nulidad por falta de motivación. Que los conceptos que integran el hecho imponible del ICIO no son conformes a derecho. Entiende la parte actora como fundamento principal de su impugnación que el hecho imponible se determine según el proyecto de obra. En el coste real y efectivo de la obra deben comprenderse, para definir la Base Imponible del ICIO, las partidas



correspondientes a los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyan, coloquen o efectúen, como elementos técnicos inseparables (una máquina registradora o un frigorífico, por ejemplo, nunca lo serán) 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 va a constituir un todo, (TS 21-6-99). Se excluye el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, contruidos por terceros fuera de la obra o incorporados a la misma y que, por sí mismo, no necesitan licencia (TS interés de ley 14-5-10 EDJ 92263). Sin embargo, el Tribunal Supremo matiza lo anterior señalando que sí que se incluyen en la base imponible del ICIO las instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización (como son las instalaciones de fontanería, electricidad, calefacción, saneamiento, aire acondicionado centralizado, ascensores en la construcción de un edificio de viviendas), es decir, incluye el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia (TS 16-12-03, EDJ 202050; 5-10-04, EDJ 152712) La DGT, en su resolución vinculante V0266-24, de 29 de febrero, concluye que no forma parte de la base imponible del ICIO la maquinaria que no está sujeta a licencia, aunque sea esencial para la actividad. La DGT recuerda que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) no grava la realización de la actividad industrial o productiva sino la realización de una instalación, construcción u obra. Se adjunta por la actora la resolución vinculante de la Dirección General de Tributos V0266-24, como doc. núm. (2). Y añade también que la base imponible se determine a partir de dicho proyecto de obra (el coste real y efectivo de la obra) aplicándose las reducciones correspondientes). Por tanto, para calcular el tributo correctamente se debe partir de lo que es coste de la construcción, instalación u obra. Hay que tener presente que el ICIO es un impuesto de devengo único e instantáneo, por lo que, de admitirse que se puede incorporar elementos que son de la actividad, dicha incorporación de mobiliario, frigoríficos, ordenadores, mostradores, estanterías, etc., desnaturalizaría el fin del ICIO (TSJ Valladolid 15-4-04 y TSJ Sevilla 30-10-08). En este sentido, alega la parte actora que así se pronuncia la propia administración que argumenta en la consulta V0173-22, emitida por la SG de Tributos Locales, que el hecho imponible no puede incluir aquellos elementos que no forman parte del coste material de la obra, excluyendo expresamente los gastos generales incurridos, según el temor literal de la misma.

También alega la indebida determinación de las partidas integrantes de la base imponible, la vulneración del principio de legalidad y arbitrariedad administrativa, la vulneración del artículo 102 del TRLRHL y de la jurisprudencia sobre el coste de ejecución material y por último, la falta de motivación.

Así se opone la parte actora a la inclusión de determinadas partidas, en la base imponible del impuesto en base a los argumentos contenidos en su demanda, e impugna que se otorgue valor preeminente a los criterios interpretativos del Consell Tributari de Barcelona. en base a los argumentos contenidos en su demanda, sostiene que la base del ICIO debería quedar fijada en 153.267,99 €, euros procediéndose a la anulación de la liquidación practicada y a la emisión de una nueva que guarde la debida proporcionalidad con la ejecución material efectivamente realizada.

La parte demandada se ha opuesto a la demanda alegando que la resolución es conforme a derecho con referencia a los fundamentos expuestos en la resolución impugnada.

**SEGUNDO.** -Con carácter previo, debemos señalar que la cuestión de fondo de la presente controversia ha sido examinada en idénticos términos, por la Sección de lo Contencioso-Administrativo del TI de Barcelona de diversas plazas en concreto, la Sentencia 191/2025 de 9 de julio de la Plaza 6, la Sentencia 2/2026 de 9 de enero de la Plaza 4, y la Sentencia 69/2026 de 20 de febrero y la Sentencia 71/2026 de 23 de febrero de la Plaza 11 (aportadas todas ellas por la administración). Por ello, tratándose allí de resoluciones judiciales dictadas por otros órganos judiciales de la misma clase y capital que el que ahora resuelve y en relación con otra impugnación prácticamente idéntica -en cuanto a la cuestión de fondo- a la aquí considerada, a salvo tan sólo de las especificidades subjetivas y objetivas propias de cada caso que no alteran en nada relevante las conclusiones deducibles de aquella, deberá estarse aquí a los razonamientos de dicha resolución judicial, que este juzgador no puede sino hacer suyos para la más adecuada resolución del presente recurso en atención a los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica por cuya efectividad debe siempre velar el órgano judicial y que, entre otros extremos, demandan una igual solución jurisdiccional para casos sustancial y procesalmente idénticos y acogiendo esta Juzgadora sus razonamientos jurídicos de la Sentencia 69/2026 de 20 de febrero de la Plaza 11 al objeto de desestimar el presente recurso en los términos que seguidamente pasa exponer:

*"SEGUNDO.- El marco normativo vigente, de aplicación a la presente controversia se*

*ciñe al mandato del art. 100 y ss. del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales , aprobado por R. D. legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

*El art. 100.1 del citado texto legal establece:*

*1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa,*

*siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.*

*Y el art. 102 R. D. legislativo 2/2004, de 5 de marzo dispone:*

*1. 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 forman 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.*

*2. La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.*

*3. El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del cuatro por cien.*

*4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.*

*El art. 103 del mismo R.D. legislativo, al tratar la gestión tributaria del Impuesto, fija:*

*Bonificaciones potestativas.*

*1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:*

*a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.*

*b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.*

*Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.*

*2. Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto:*

*a) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.*

*b) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.*

*La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación a que se refiere el párrafo a) anterior.*

*c) Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.*

*La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos a) y b) anteriores.*

*d) Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.*

*La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.*

*e) Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.*

*La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.*

*f) Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.*

*La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.*

*La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refiere este apartado se establecerá en la ordenanza fiscal. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.*

*3. Las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.*

*La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal.*

*4. Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.*

*5. Los ayuntamientos podrán establecer en sus ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia. Resulta finalmente de aplicación la ordenanza fiscal 2.1 del Ayuntamiento de Barcelona.*

*TERCERO. - Por lo que se refiere a la falta de motivación que alega la parte recurrente como motivo de nulidad de la resolución recurrida, debe decirse que no debe confundirse la falta o insuficiencia de motivación con la motivación concisa.*

*La amplitud de la exposición de la motivación es cuestión distinta de si dicha motivación es o no suficiente (cabe una resolución inmotivada pero extensa y también una breve y perfectamente motivada resolución).*

*Basta al efecto incluso la utilización de modelos o formularios estereotipados, si la motivación que se recoge en los mismos para el procedimiento concreto es la apropiada y suficiente.*

*La motivación, no presupone necesariamente un razonamiento exhaustivo y pormenorizado en todos sus aspectos y perspectivas, estando suficientemente motivadas las resoluciones que contengan las razones que permitan conocer los criterios esenciales fundamentadores de la toma de decisión. Igualmente basta la motivación "in allunde" o por remisión a lo que se contenga en el expediente.*

*No puede decirse que la resolución impugnada contenga una motivación escueta ni haga un análisis parco, limitante de los derechos de la parte recurrente. Más bien al contrario.*

*Ocurre además, que la parte actora ha podido impugnar en sede jurisdiccional, la ficción del silencio administrativo con todas las garantías y sin necesidad de formular alegaciones complementarias o diferentes a las formuladas en la demanda inicial, a la vista del dictado de la resolución expresa extemporánea.*

*De la lectura de las alegaciones efectuadas en sede administrativa y del escrito rector del presente procedimiento se observa que la recurrente podía conocer los motivos por los que la Administración demandada resolvía en sentido desestimatorio de sus pretensiones, no habiendo sufrido indefensión, habiendo podido la parte recurrente en esta vía jurisdiccional, alegar y probar cuanto ha tenido a bien, así como proponer cuantos medios probatorios han convenido a su derecho, extremo al que ha renunciado expresamente al solicitar la sustanciación del procedimiento por la vía del art. 78.3 LJCA.*

*De forma que no se aprecia que la resolución impugnada adolezca de falta de motivación.*

Añadir a todo lo expuesto que la jurisprudencia del T.S. y del T.C. viene poniendo de relieve que la indefensión jurisdiccionalmente trascendente es la producida en sentido material, de manera que la mera invocación de infracciones formales, sin trascendencia real y material, no puede provocar la anulación de los actos impugnados.

CUARTO. - La resolución impugnada, fundamenta la desestimación del recurso, en la delimitación de la base imponible que configura la SJCA nº 17 de 11 de julio de 2023, según la cual: "en la base del ICIO debe incluirse también el coste de aquellos elementos necesarios para la instalación, como son las neveras, aparatos de refrigeración etc. (...).

No existe actividad de supermercado sujeta a licencia de obras y de actividades sin equipos e instalaciones eléctricas y frigoríficos, estas últimas diseñadas específicamente en función de los equipos, resultando imprescindibles y esenciales. Además, en la memoria del proyecto básico y de ejecución de la empresa BOG arquitectos SLP se recoge en el apartado condiciones por unidad de obra, dentro del sistema de compartimentación interior/acabados, el subsistema de seguridad, instalaciones para la detección y la transmisión de alarma, interfono y vídeo, así como la instalación de abre puertas. Todos ellos elementos técnicos inseparables, sin identidad propia fuera de la obra en la que se integran".

En el expediente consta que, fecha 2 de diciembre de 2021, la recurrente pagó, mediante autoliquidación núm. LV202132155441073, el ICIO, por un importe de 1.584,44 euros, sobre una base imponible de 39.611,11 euros, según licencia de obras expediente núm. 18AS46014 02-2021-0808, de reforma interior de local comercial para comercio de alimentación situado en la calle Mallorca, 86, de Barcelona.

Las obras finalizaron el 9-06-2021, según se acredita a través del certificado final de

obra. En fecha 26 de febrero de 2024 se inició procedimiento de comprobación limitada sobre las obras realizadas con el objetivo de regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo del ICIO. La sociedad interesada aportó la documentación requerida. En fecha 3-06-2024 se emitió propuesta de regularización del ICIO, de la que resulta una cuota diferencial a ingresar de 13.054,90 euros, partiendo de una base imponible de 436.995,15 euros, y previa deducción del importe de 1.584,44 euros pagado mediante autoliquidación. La parte recurrente formuló alegaciones contra la propuesta de regularización tributaria. En fecha 16 de septiembre de 2024, el director de la Inspección del Instituto Municipal de Hacienda dicta resolución en el procedimiento de regularización tributaria, expediente núm. AP18AS46014, mediante la cual se dispone estimar en parte las alegaciones presentadas y girar liquidación de ICIO. La resolución y la liquidación de ICIO por importe de 13.054,90 euros, recibo núm. CI202421900020713, constan notificadas el 23 de octubre de 2024. En fecha 22 de noviembre de 2024, la recurrente presentó recurso de alzada contra la resolución y la liquidación tributaria y en fecha 27 de noviembre de 2024, la actora presenta instancia núm. 2024-9459583 mediante la cual reitera el recurso de alzada presentado anteriormente y aporta documentación complementaria.

En relación con el elemento conceptual del tributo, y frente a lo sostenido por la parte recurrente, no se comparte la posición jurídica que se sostiene en la demanda.

La actora argumenta que deben excluirse de la base imponible las partidas relativas a las facturas que se corresponden con las máquinas de aire acondicionado o de nebulización de verduras por un importe de 26.115,22 euros de los cuales 6.014 euros ya han sido excluidos de la base imponible y, por ello, considera que se ha de excluir la cantidad de 20.101,22 euros; la factura de los arcos de seguridad de la entrada por importe de 4.392,00 euros; las facturas de los trabajos de colocación del rótulo de la tienda, toldo y vinilos decorativos por importe de 11.404,60 euros

Del activo fijo clasificado en la cuenta contable 215000018 (proveedor INSTALTECH BCN SL), por importe de 66.284,95 euros, el importe a considerar en la base imponible ha de ser de 23.596,00 euros, ya que la factura se divide en tres conceptos: mano de obra, material y desplazamiento. El concepto de material por importe de 42.688,95 euros no ha de formar parte de la base imponible porque INSTALTECH BCN SL actúa como intermediario y re-factura lo que le cobran otros proveedores.

Por el mismo motivo, del activo fijo clasificado en la cuenta contable 215000369 (proveedor INSTALTECH BCN SL), por importe de 66.006,36 euros, el importe a considerar en la base imponible ha de ser de 20.825,50 euros, ya que el concepto de material por importe de 45.180,86 euros no ha de formar parte de la base imponible.

Y de la cuenta contable 2150000354 del mismo proveedor por importe de 7.664,41 euros, el importe a considerar en la base imponible ha de ser de 1.347 euros, no formando parte la cantidad de 6.317,41 euros. Del activo fijo clasificado en la cuenta contable 21500000067 por importe de 10.039,00 euros existen facturas correspondientes a pagos de peajes, zona azul, impuestos, por importe de 3.117,00 euros que no han de formar parte de la base imponible. Todo ello le conduce a deducir 133.202,04 euros de la base imponible por estos conceptos. Asimismo, argumenta que deben excluirse 102.699,20 euros correspondientes a las facturas

correspondientes a bienes muebles que no necesitan instalación, a excepción del importe asociado al activo fijo 213000000064, correspondiente a la instalación frigorífica que sí forma parte de la base imponible

Por todo ello, considera que la base imponible de 436.995,15 euros debe verse minorada en 133.202,04 y 102.699,20 euros, resultando una base imponible final de 201.093,91 euros.

Considera que "la inseparabilidad" debe ser entendido en el sentido que las instalaciones sean necesarias e imprescindibles para que la construcción cumpla la finalidad que le es propia o para proveerla de los servicios esenciales para su habitabilidad o utilización, es decir, con vocación de permanencia. Argumenta que no es el hecho material de la incorporación en el proyecto lo que determina la inclusión de

una instalación en la base imponible del ICIO, sino el hecho de que por su consustancialidad con el complejo constructivo deba incorporarse en ese proyecto y, por ello, el hecho de que como tal precise objetivamente de licencia urbanística o quede sometido a la actividad de control municipal sustitutivo de esta.

Se aboga por aplicar el criterio interpretativo contenido en la normativa sobre Ordenación de la Edificación, que considera comprendidas en la edificación sus instalaciones fijas y el equipamiento propio, así como los elementos de urbanización que permanezcan adscritos al edificio ( LOE art.2.3 ).

Este motivo impugnatorio no puede tener favorable acogida en esta sede.

Se comparte la doctrina jurisprudencial consolidada, emanada de la STS la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14-9-2005, rec. 18/2004 y Sala Tercera, de 16 de marzo de 1998 según la que deben incluirse en la base del ICIO aquellos elementos necesarios para la instalación, por tratarse de componentes técnicos inseparables de la obra y carentes de identidad propia fuera de ella.

Los criterios interpretativos utilizados por el Consell Tributari, en su condición de órgano consultivo especializado en materia tributaria, deben desplegar un valor interpretativo preponderante que no ha sido desvirtuado de contrario (CV DGT CV 14-6-17), ni puede ceder frente al criterio sostenido en la normativa de la ley de ordenación de la edificación.

La STS de 16 de diciembre de 2003 (reforma y ampliación de un Parador de Turismo), tras ratificar su criterio de exclusión de la base imponible ya manifestado en la sentencia de 15 de abril de 2000 respecto 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, razona que: "(...) 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 mismas o encastrados, y además sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización"

Doctrina reiterada en la STS de 5 de octubre de 2004 , en la que para decidir sobre la inclusión o no en la base imponible del ICIO del importe de los aparatos elevadores o ascensores se sostiene que: "(...) 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 "

Ello otorga cobertura de doctrina jurisprudencial suficiente sobre la que se asienta la resolución impugnada. La tesis sostenida de contrario vacía de contenido el hecho imponible. Resulta congruente con la definición del hecho imponible, la consideración integral, en la base imponible, de elementos tales como mobiliario frigorífico, climatización, trabajos de fontanería, carpintería y otras instalaciones, por cuanto no procede su valoración aislada en función de la necesidad de licencia individualizada, sino en atención a su carácter esencial e inseparable respecto de la obra o instalación proyectada.

Los elementos que la parte actora pretende excluir forman parte del conjunto constructivo y funcional de la instalación. El intento de descomponer el presupuesto en partidas individualizadas (retirada de escombros, alicatados, instalación eléctrica, fontanería, sistemas de seguridad, climatización, carpintería u obra civil) no

puede prosperar, pues conduce a una visión reduccionista incompatible con la naturaleza unitaria de la obra o instalación sujeta al impuesto.

Asimismo, la doctrina sobre la que se sustenta la desestimación del recurso de reitera y consolida que el criterio determinante no es únicamente la inseparabilidad estructural, sino también la inherencia a la finalidad de la obra, en cuanto instalaciones necesarias para su utilización o funcionamiento.

Esta línea interpretativa debe ser plenamente trasladada al caso examinado, dado que los elementos discutidos son indispensables para el funcionamiento de un establecimiento de venta de alimentos. Así lo expone el acto impugnado al decir

Que el Dictamen de este Consell Tributari 116/24 dispone: "es jurisprudencia consolidada de los tribunales superiores de justicia que la carga de probar las partidas que reúnen las características precisas para ser excluidas de la base imponible corresponde a quien pretende tal exclusión. Entre otras, cabe citar en este sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2012 (ROJ 4322:2012); la sentencia de 17 de junio de 2011 del TSJ de Castilla y León (Burgos, ROJ 3049:2011), y la sentencia del TSJ de Aragón de 29 de abril de 2010 (ROJ 665:2010).

De esta jurisprudencia se desprende que para determinar qué partidas deben ser excluidas de la base imponible del ICIO corresponde a quien lo alegue acreditar que tales partidas se refieren a:

- Elementos que tienen singularidad o entidad propia respecto de la construcción realizada.
- Elementos separables de la obra y no esenciales para su utilidad.
- Maquinaria incorporada a la instalación que pueda ser retirada sin que pierda los elementos que configura la propia instalación.
- Partidas que se encuentran caracterizadas por alguna de las notas de externalidad y autonomía funcional en relación con la obra, construcción o instalación.
- Partidas que tienen carácter no esencial y externo, sino sustituible y temporal sin vocación de permanencia en la estructura productiva en la que han insertado.

Aquellas partidas con características contrarias a estas notas, esto es, aquellas caracterizadas por su imprescindibilidad, consustancialidad, inseparabilidad, perdurabilidad y esencialidad para el desarrollo de la actividad o negocio de que se trate, sí formarían parte de la base imponible del impuesto".

Tratándose de un establecimiento comercial como el que nos ocupa en este caso, que realiza venta física (además de online), no resulta concebible que su actividad se desarrolle prescindiendo de los elementos cuestionados por la recurrente, ya que la actividad exige disponer de estanterías donde exponer los productos, de sistemas de seguridad, aires acondicionados o elementos de publicidad, vinilos, rótulo y toldos. Igualmente, y dada la especialización del recurrente en venta de alimentos frescos, también resulta imprescindible la existencia de sistemas de nebulización para frutas y verduras y de espacios refrigerados donde almacenar y conservar dichos productos.

Por todo ello, hay que concluir que las máquinas de aire acondicionado o de nebulización de verduras, los arcos de seguridad de la entrada, colocación del rótulo de la tienda, toldo y vinilos decorativos, muebles frigoríficos, mural de carnes, vitrinas de precocinados, congelador vertical, condensador, evaporadores y cuadros eléctricos, son elementos que resultan imprescindibles para que la actividad de supermercado para la que se otorgó la licencia pueda funcionar y aunque los elementos fueran desmontados para quedar incorporados en otro supermercado, esto no es motivo para quedar excluidos del ámbito de la base imponible del ICIO porque se trata de elementos indisolublemente unidos a la actividad comercial del supermercado mientras éste desarrolle su actividad por lo que no existe motivo alguno para excluirlos del cómputo de la base imponible del impuesto".

Se interesa la deducción de la base imponible, del concepto de material de determinadas facturas de la entidad proveedora, INSTALTECH BCN, SL, por tratarse de una empresa intermediaria que refactura estos conceptos que le han sido cobrados por otros proveedores, así como que se ha de descontar del total incluido en la cuenta contable 21500000067 los importes correspondientes a pagos de peajes, zona azul e impuestos, debe expresarse, respecto de la primera cuestión, que el material utilizado para realizar las instalaciones a las que se refiere la mercantil interesada forman parte

de la base imponible del ICIO.

Esta pretensión no puede tener favorable acogida en esta sede.

La resolución impugnada lo deniega por falta de prueba. Considera que no se ha acreditado que el concepto de material incluido en las facturas núms. 362-2018, 349- 2018 y 251-2018 de INSTALTECH BCN, SL, se corresponda

con material facturado por otros proveedores cuyo importe ya se haya incluido en la base imponible del impuesto, resultando de aplicación lo previsto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, según el cual, En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En esta sede no se ha practicado prueba que enerve dicha conclusión. Se ha interesado expresamente la sustanciación del procedimiento sin apertura del procedimiento a prueba, lo que conduce a declarar que la insuficiencia probatoria sobre dicho extremo ha sido correctamente apreciada en vía administrativa.

La específica valoración de las facturas presentadas sí ha tenido lugar en la resolución que confirma la propuesta de resolución, así como en las alegaciones del recurso de alzada. La resolución que lo desestima señala que la entidad recurrente expresaba que el importe a considerar a efectos de la base imponible de la cuenta 215000000018 era de 47.284,95 euros (correspondiente a la factura 362-2018), el de la cuenta 215000000369 de 34.782,53 euros (correspondiente a la factura 349-2018), y el de la cuenta 215000000354 de 3.547,98 euros (correspondiente a la factura 251-2018), y sin

embargo, con motivo del recurso de alzada interpuesto alega que el importe a considerar a efectos de la base imponible de la cuenta 215000000018 ha de ser de 23.596 euros (correspondiente a la factura 362-2018), el de la cuenta 215000000369 ha de ser de 20.825,50 euros (correspondiente a la factura 349-2018), y el de la cuenta 215000000354 ha de ser de 1.347 euros (correspondiente a la factura 251-2018), circunstancia que añade un elemento más de confusión y de ausencia de acreditación respecto a la pretensión de que se deduzcan los importes del concepto material de las referidas facturas.

En el mismo sentido debe resolverse respecto de la solicitud de exclusión de 10.039, euros correspondientes a los pagos de peajes, zona azul. De la factura 18145 de 18-12- 2018 de COINSFRED, SL se evidencia que el coste de los materiales por importe de 2.533,00 euros no resulta deducible de la base imponible. El concepto de peajes/zona azul por importe de 144,00 euros, el de GAS R410 por importe de 300,00 euros (se ha de entender que se trata del coste de gasolina por el desplazamiento del instalador) y impuesto R410A por importe de 140,00 euros, son costes en los que incurre el instalador por la ejecución de su trabajo que han sido repercutidos a la mercantil interesada pero que se han de entender como un coste más de ejecución de la instalación.

No se ha incluido en la base imponible ningún concepto que no sea necesario para la ejecución de la obra así como para la comercialización de los productos, siendo por ello, conforme a derecho, la resolución impugnada".

Haciendo aplicación de los razonamientos jurídicos expuestos, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo.

**TERCERO.** - En materia de costas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LRJCA, no procede su imposición a ninguna de las partes litigantes, al haberse suscitado por las mismas cuestiones que plantean serias dudas de hecho y de Derecho.

Vistos los preceptos citados y los demás de particular y general aplicación.

## FALLO

Que debo DESESTIMAR y DESESTIMO el presente recurso contencioso administrativo. Sin expresa imposición de costas.

Contra esta Sentencia no cabe recurso ordinario alguno, a tenor de lo dispuesto en el art. 81 LRJCA, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 86 de la propia Ley en relación al recurso de casación en los supuestos y con los requisitos legalmente establecidos.

Así por esta mi sentencia, de la que se unirá certificación a los autos originales, la pronuncio, mando y firmo.

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de [sejudicial.gencat.cat](http://sejudicial.gencat.cat)

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ