

Consell Tributari

Expediente: 102/8

El Consell Tributari, reunido en sesión de 1 de junio de 2011, conociendo del recurso presentado por E.O., SL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- El 31 de octubre de 2007, D. J.G.C., en nombre y representación de la mercantil “E.O., S.L.”, deduce recurso de alzada contra la liquidación del ICIO correspondiente a las obras de reforma parcial llevadas a cabo en un edificio situado en el ....., núm. ... y destinado a Hotel.

2.- Sostiene en síntesis la recurrente que, en la determinación de la base imponible del impuesto, la Administración municipal ha incluido ciertas partidas del gasto incurrido en la ejecución de dichas obras que, de conformidad con la ley y la doctrina jurisprudencial aplicable, no deben incluirse en la misma. Singularmente señala la relativa al ascensor instalado, la de gastos generales y la del beneficio del contratista.

3.- En consecuencia, solicita que se deje sin efecto la liquidación notificada y, conforme a sus pretensiones, le sean devueltos los ingresos indebidamente realizados.

4.- El Instituto Municipal de Hacienda propone la desestimación íntegra del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La cuestión que se suscita en este recurso reside en determinar si en la base imponible del ICIO, que, como se sabe, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra correspondiente, deben incluirse determinadas partidas de gasto, como ha ocurrido en la liquidación impugnada.

Segundo.- Desde la implantación originaria del ICIO, la delimitación de la base imponible de este impuesto, fijando qué partidas del gasto incurrido en una

construcción, instalación u obra integraban su “coste real y efectivo”, a la vista del laconismo con el que se expresaba la Ley de Haciendas Locales de 1988, fue objeto de controversia, generando una abundante jurisprudencia oportunamente considerada por este Consell Tributari.

La reforma de la Ley de Haciendas Locales llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, clarificó en parte la configuración de la base imponible, de conformidad con la jurisprudencia aludida. Ahora, como es sabido, el artículo 102.1 del TRLHL, de acuerdo con la reforma señalada, dispone, como ya se decía originariamente, que la base imponible del impuesto “(...) está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra (...)”, pero aclarando que “(...) se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla”, y añadiendo, conforme al casuismo jurisprudencial, que “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”.

Esta nueva redacción, clarificadora de la base imponible del ICIO, ha resuelto de plano alguna de las cuestiones interpretativas que la redacción anterior planteaba; otras, en cambio, siguen exigiendo un esfuerzo interpretativo ulterior, conformado al sentido y fin de la norma y a la doctrina jurisprudencial al respecto.

Tercero.- A este último género pertenece la cuestión relativa a si el coste de todos aquellos equipos, máquinas, e instalaciones, contruidos por terceros fuera de la obra, pero luego incorporados a ella -salvo el coste de su instalación en la misma-, ha de excluirse en todo caso del cómputo de la base imponible, en la medida en que esta base, que el artículo 102.1 del TRLHL define como el “coste real y efectivo” de la obra, ha de entenderse exclusivamente, en virtud de ese mismo artículo, como su “coste de ejecución material”.

La recurrente sostiene que esto es así, sin matiz ni excepción alguna, de modo que, siendo los ascensores, elementos contruidos fuera de la obra por terceros, la primera de las partidas que considera que debe excluirse de la base imponible del ICIO debido es la correspondiente al coste de este elemento. En apoyo de su alegación cita algunos pasajes del apartado 4 del Fundamento de Derecho 5º de la STS de 17 de noviembre de 2005, en donde el Alto Tribunal afirma inequívocamente que “entre las

partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra, no se incluye el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas (si el coste de su instalación o colocación)".

Ahora bien, la recurrente no tiene en cuenta que esta declaración del Tribunal Supremo es de carácter genérico, destinada a hacer más explícito el sentido de la expresión "coste de ejecución material", de manera que para excluir de la base imponible del ICIO el coste de un elemento que haya sido construido por tercero fuera de la obra en cuestión no basta con que concurren estas circunstancias, sino que es necesario además que no sean elementos técnicos inseparables de la obra, no integren el proyecto de la misma, tengan singularidad e identidad propias, no sean de carácter estructural o consustancial a la construcción y sean completamente ajenas a la finalidad de ésta.

El caso de los ascensores que se incorporan a una obra residencial, o a un Hotel, como es el supuesto que nos ocupa, es paradigmático de aquellos elementos construidos fuera de la obra por terceros que, sin embargo, son inseparables de ella, además de ser de carácter estructural y esencialmente funcionales al fin de la misma, de modo que su coste, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, ha de integrar la base imponible del ICIO debido.

Esta es además la doctrina consolidada del Tribunal Supremo, precisamente en materia de ascensores (véase así la STS de 5 de octubre de 2004, dictada para la unificación de doctrina), y sobre cualquier otro elemento que, construido fuera de la obra por terceros, posea esas mismas características en relación a la construcción a la que se incorpora (véase la más reciente STS de 14 de mayo de 2010, resolviendo un recurso de casación en interés de ley, acerca de los elementos que componen una central eólica).

Además, este Consell Tributari, ya ha tenido ocasión de pronunciarse en este mismo sentido sobre este extremo relativo al coste de los ascensores en múltiples informes. Por todos, nos remitimos al emitido en relación al expediente 298/7, en donde en el Fundamento de Derecho Segundo señalábamos que del análisis de las sentencias más relevantes, «[...] se desprende la existencia de una consolidada jurisprudencia que, al objeto de determinar qué partidas de obra deben o no integrarse en la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, acoge no sólo el criterio de la "consustancialidad", "estructuralidad" o "inseparabilidad" de la obra, de manera expresa, sino también el de la "inherencia al carácter de la obra" que, en el caso que nos ocupa, es de naturaleza residencial. En este sentido, la STS de 5 de octubre de 2004 alude a "las condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma (la

construcción) se dirige" y a la provisión de "servicios esenciales para su habitabilidad o utilización"».

Cuarto.- Las otras partidas que la recurrente considera que han de ser excluidas del cálculo de la base imponible del ICIO acreditado son las relativas a "gastos generales" y al "beneficio del contratista".

La recurrente cifra estas partidas en el 13 % del presupuesto de ejecución material para la de "gastos generales" y en el 6 % del mismo para la de "beneficio del contratista". Y la pretensión de excluir su cómputo de la base imponible del impuesto la apoya en la nueva redacción del artículo 102.1 del TRLHL y en la STS de 5 de marzo de 2004, en cuyo Fundamento de Derecho Tercero, no obstante el laconismo de la redacción del artículo 103.1 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, antecedente de aquél, el Alto Tribunal ya declaraba que "Las partidas correspondientes a beneficio industrial, gastos generales y honorarios profesionales no forman parte del concepto de coste real y efectivo de la obra, único que constituye la base imponible del impuesto según el artículo 103".

En principio, la cuestión que aquí se suscita sería una de aquellas que la reforma de 2002 habría dejado zanjada definitivamente y, además, a favor de la tesis de la recurrente. En efecto, ahora ya no cabe la menor duda de que ni el beneficio empresarial del contratista, ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material de la obra, como los denominados "gastos generales", forman parte de la base imponible del ICIO.

Sin embargo, como ha de resultar lógico, la exclusión de éstas partidas exige la acreditación de su monto oportuno. La recurrente, en este extremo, y como se ha dicho, se ha limitado a cifrarlo mediante la aplicación de unos porcentajes sobre el presupuesto de ejecución material de la obra que coinciden con los previstos respectivamente en las letras "a" y "b" del apartado 1 del artículo 131 del Reglamento de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (aprobado por el RD 1098/2001, de 12 de octubre) y establecidos para la determinación del llamado "presupuesto base de licitación", a partir del presupuesto de ejecución material en los contratos de obras de las Administraciones públicas.

En ese género de contratos, una vez adjudicados, la base imponible del ICIO, circunscrita siempre al "coste de ejecución material de la obra", no es el precio de adjudicación, sino la resultante de deducir de ese precio, entre otras, las partidas correspondientes a "gastos generales" y "beneficio industrial del contratista" calculados

mediante la aplicación de esos porcentajes. De hecho, no es otra cosa lo que dice la STS de 5 de marzo de 2004, referida precisamente, a un contrato de obras adjudicado por el Ayuntamiento de Tres Cantos, aplicando aquello que disponía análogamente el antecedente artículo 68 del derogado Reglamento General de Contratación del estado (aprobado por el Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre).

En cambio, cuando se trata de una obra no sujeta al régimen de los contratos del sector público, tal y como ya dijo este Consell Tributari en su informe relativo al expediente 85/9, «[...] No hi ha cap regla legal que determini que una factura girada entre particulars contingui un determinat benefici, i per tant, no s'ajusta a dret fer cap deducció que no sigui justificada. El mateix raonament pot utilitzar-se en el cas de les despeses generals del contractista, que poden haver estat considerades dintre del pressupost i certificacions d'obra com a part integrant dels preus ofertats i certificats formant part indissoluble del cost de l'obra, però que si en les certificacions no figuren desglossades no poden ser deduïdes per falta de justificació».

Dado que en el presente caso, ni en el presupuesto de ejecución material, ni en la certificación final de obras se ha incluido partida alguna correspondiente a “gastos generales” y a “beneficio empresarial del contratista”, limitándose la recurrente a aportar en fase de inspección un certificado emitido por la entidad constructora, en la que se declara que «[...] els preus detallats a la certificació al que [sic] fem referència inclouen el percentatge corresponent a despeses generals i benefici del contractista [...]»; porcentaje que, como se ha dicho, es el previsto en los contratos de obras del sector público, para fijar el monto presunto de las partidas correspondientes a esos conceptos en esos contratos, pero inaplicable al género de contratos en el que se incluye el que aquí nos ocupa, procede desestimar también la pretensión de la recurrente en este extremo.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

### **SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto y confirmar la liquidación impugnada.