

Consell Tributari
Expedient: 102/8

El Consell Tributari, reunit en sessió d'1 de juny de 2011, coneixent del recurs presentat pel E.O., SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El 31 d'octubre de 2007, D.J.G.C., en nom i representació de la mercantil "E.O., S.L." dedueix recurs d'alçada contra la liquidació de l'ICIO corresponent a les obres de reforma parcial dutes a terme en un edifici situat al ..., núm. ... i destinat a Hotel.

2.- Sosté en síntesis la recurrent que, en la determinació de la base imposable de l'impost, l'Administració municipal ha inclòs certes partides de la despesa incorreguda en l'execució d'aquests obres que, d'acord amb el que disposen la llei i la doctrina jurisprudencial aplicable, no han d'incloure's en la mateixa. Singularment assenyala la relativa a l'ascensor instal·lat, la de despeses generals i la del benefici del contractista.

3.- En conseqüència, sol·licita que es deixi sense efecte la liquidació notificada i, de conformitat amb les seves pretensions, se li retornin els ingressos indegudament realitzats.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació íntegra del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La qüestió que se suscita en aquest recurs resideix en determinar si a la base imposable de l'ICIO, que, com bé sabem, està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra corresponent, han d'incloure's determinades partides de la despesa, com ha ocorregut en la liquidació impugnada.

Segon.- Des de la implantació originària de l'ICIO, la delimitació de la base imposable d'aquest impost, fixant quines partides de la despesa incorreguda en una construcció, instal·lació o obra integren el seu "cost real i efectiu", a la vista del laconisme amb el què s'expressava la Llei d'Hisendes Locals de 1988, va ser objecte de controvèrsia, generant una abundant jurisprudència oportunament considerada per aquest Consell Tributari.

La reforma de la Llei d'Hisendes Locals duta a terme per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, va clarificar en part la configuració de la base imposable, de conformitat amb la jurisprudència al·ludida. Ara, com és ben sabut, l'article 102.1 del TRLHL, d'acord amb la reforma assenyalada, disposa, com ja es deia originàriament, que la base imposable de l'impost "(...) está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra (...)", però aclarint que "(...) se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla", i afegint, conforme al casuisme 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".

Aquesta nova redacció, clarificadora de la base imposable de l'ICIO, ha resultat de pla alguna de les qüestions interpretatives que la redacció anterior plantejava: altres, en canvi, seguint exigint un esforç interpretatiu ulterior, conformant al sentit i fi de la norma i a la doctrina jurisprudencial al respecte.

Tercer.- A aquest últim gènere pertany la qüestió relativa a si el cost de tots aquells equips, màquines i instal·lacions, construïts per tercers fora de l'obra, però després incorporats a aquesta - llevat el cost de la seva instal·lació a la mateixa-, ha d'excloure's en tot cas del còmput de la base imposable, en la mesura en què aquesta base, que l'article 102.1 del TRLHL defineix com el "cost real i efectiu" de l'obra, ha d'entendre's exclusivament, en virtut d'aquest mateix article, com el seu "cost d'execució material".

La recurrent sosté que això és així, sense matisos ni cap excepció, de manera que, estant els ascensors, elements construïts fora de l'obra per tercers, la primera de les partides que considera que ha d'excloure's de la base imposable de l'ICIO degut és la corresponent al cost d'aquest element. Recolzant la seva al·legació cita

alguns passatges de l'apartat 4 del Finament de Dret 5è de la STS de 17 de novembre de 2005, on l'Alt Tribunal afirma inequívocament 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)”.

Ara bé, la recurrent no té en compte que aquesta declaració del Tribunal Suprem és de caràcter genèric, destinada a fer més explícit el sentit de la expressió "cost d'execució material", de manera que per a excloure de la base imposable de l'ICIO el cost d'un element que hagi estat construït per un tercer fora de l'obra en qüestió no n'hi ha prou en què concorrin aquestes circumstàncies, si no que és necessari a més, que no siguin elements tècnics inseparables de l'obra, no integrin el projecte d'aquesta, tinguin singularitat i identitat pròpies, no siguin de caràcter estructural o consubstancial a la construcció i siguin completament alienes a la finalitat de la mateixa.

El cas dels ascensors que s'incorporen a una obra residencial, o a un Hotel, com és el cas del supòsit que ens ocupa, es paradigmàtic d'aquells elements construïts fora de l'obra per tercers que, no obstant, són inseparables d'aquesta, a més de ser de caràcter estructural i essencialment funcionals amb la mateixa finalitat, de manera que el seu cost, contràriament al que sosté la recurrent, ha d'integrar la base imposable de l'ICIO degut.

Aquesta és, a més, la doctrina consolidada del Tribunal Suprem, precisament en matèria d'ascensors (vegeu la STS de 5 d'octubre de 2004, dictada per la unificació de la doctrina), i sobre qualsevol altre element que, construït fora de l'obra per tercers, posseeixi aquestes mateixes característiques en relació a la construcció a la que s'incorpora (vegeu la STS més recent de 14 de maig de 2010, resolent un recurs de cassació en interès de llei, sobre els elements que componen una central edílica).

A més, aquest Consell Tributari, ja ha tingut ocasió de pronunciar-se en aquest mateix sentit sobre aquest extrem relatiu al cost dels ascensors en múltiples informes. Per tots, ens remetem a l'emès en relació a l'expedient 298/7, on en el Fonament de Dret Segon assenyalàvem que de les anàlisis de les sentències més rellevants, «[...] 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"».

Quart.- Les altres partides que la recurrent considera que han de quedar excloses del càlcul de la base imposable de l'ICIO acreditat són les relatives a "despeses generals" i al "benefici del contractista".

La recurrent xifra aquestes partides en el 13% del pressupost d'execució material per a la de "despeses generals" i en el 6% del mateix per a la de "benefici del contractista". I la pretensió d'excloure el seu còmput de la base imposable de l'impost la recolza en la nova redacció de l'article 102.1 del TRLHL i a la STS de 5 de març del 2004, on en el Fonament de Dret Tercer, no obstant el laconisme de la redacció de l'article 103.1 de la Llei d'Hisendes Locals de 1988, antecedent d'aquell, l'Alt Tribunal ja declarava 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 principi, la qüestió que aquí se suscita seria una d'aquelles que la reforma de 2002 hauria deixat tancada definitivament i, a més, a favor de la tesis de la recurrent. En efecte, ara ja no hi ha cap dubte de que ni el benefici empresarial del contractista, ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material de l'obra, com les anomenades "despeses generals", formen part de la base imposable de l'ICIO.

No obstant, com ha de resultar lògic, l'exclusió d'aquestes partides exigeix l'acreditació de la seva quantitat oportuna. La recurrent, en aquest extrem, i com s'ha dit, s'ha limitat a xifrar-lo mitjançant l'aplicació d'uns percentatges sobre el pressupost d'execució material de l'obra que coincideixen amb els previstos respectivament a les lletres "a" i "b" de l'apartat 1 de l'article 131 del Reglament de la Llei de Contractes de les Administracions Públiques (aprovat per RD 1098/2001, de 12 d'octubre) i establerts per a la determinació de l'anomenat "pressupost base de licitació", a partir del pressupost d'execució material en els contractes d'obres de les Administracions públiques.

En aquest gènere de contractes, una vegada adjudicats, la base imposable de l'ICIO, circumscrita sempre al "cost d'execució material de l'obra", no és el preu d'adjudicació, sinó la resultant de deduir d'aquest preu, entre altres, les partides corresponents a "despeses generals" i benefici industrial del contractista" calculats mitjançant l'aplicació d'aquests percentatges. De fet, no és una altra cosa el que diu la

STS de 5 de març de 2004, referida precisament, a un contracte d'obres adjudicat per l'Ajuntament de Tres Cantos, aplicant allò que disposava anàlogament l'antecedent article 68 del derogat Reglament General de Contractació de l'Estat (aprovat pel Decret 3410/1975, de 25 de novembre).

En canvi, quan es tracta d'una obra subjecte al règim dels contractes del sector públic, tal i com diu aquest Consell Tributari en el seu informe relatiu a l'expedient 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 oferts 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».

Atès que en el present cas, ni al pressupost d'execució material, ni a la certificació de final d'obra s'ha inclòs cap partida corresponent a "despeses generals" i a "benefici empresarial del contractista", limitant-se la recurrent a aportar en fase d'inspecció un certificat emès per l'entitat constructora, en la què es declara que «[...] els preus detallats a la certificació al que [sic] fem referència inclouen el percentatge corresponent a despeses generals i benefici del contractista [...]»; percentatge que, com bé s'ha dit, és el previst en els contractes d'obres del sector públic, per a fixar la quantitat presumpta de les partides corresponents a aquests conceptes en aquests contractes, però inaplicable al gènere de contractes en el què s'inclou el que aquí ens ocupa, procedeix desestimar també la pretensió de la recurrent en aquest extrem.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat, i CONFIRMAR la liquidació impugnada.