



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

Expediente: 1151/21

Expediente de gestión: 2020RCAL...

Número de registro: 2019/...

Recurrente: TSS, S.L.U.

Tributo: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Objeto tributario: ...

Cuota: 18.802,85 euros

Fecha de presentación del recurso: 31/7/2019

El Consell Tributari, reunido en sesión de 22 de febrero de 2023, conociendo del recurso presentado por TSS, S.L.U., y después de haber oído al director jurídico del *Institut Municipal d'Hisenda* (IMH) en sesión informativa celebrada con carácter previo, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El Sr. SRT, en representación de la Sociedad TSS, S.L.U., interpone recurso de alzada contra la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, con núm. de recibo CI2019..., devengado por la realización de obras en el local sito en ... de la ciudad de Barcelona.

2.- El recurrente alega que los costes del mobiliario que conforma los boxes no deben incluirse en la base imponible del impuesto por considerar que son elementos auxiliares y que no son necesarios para la obtención de la correspondiente licencia de obras. Al efecto, alega varias sentencias de diferentes tribunales a fin de argumentar que los boxes son elementos móviles que no se integran en la estructura de la construcción por instalarse en la misma de forma fácilmente removible y por tanto, no tienen vocación de permanencia en la obra. Así mismo, invoca la consulta vinculante V1515-17 de la Dirección General de Tributos.

Subsidiariamente, para el caso de que se considere que los boxes son elementos que se integran con carácter estructural en la obra, alega que no deben incluirse en la base imponible del impuesto todos los costes soportados por el propietario de la obra, sino únicamente aquellos que estén estrictamente vinculados a su realización, y en consecuencia, considera que únicamente debe incluirse en la base imponible del impuesto el coste de su instalación pero no el valor de lo instalado, todo ello de acuerdo con varias sentencias del Tribunal Supremo alegadas por la interesada.

Finalmente, la sociedad interesada alega que en la regularización tributaria practicada por la inspección municipal se ha incluido el beneficio industrial y los gastos generales del contratista. Expone que si bien en las facturas aportadas inicialmente no constaba el desglose de estas partidas, tras la advertencia sobre el incumplimiento de este requisito formal para la exclusión de las mismas en de la base imponible del ICIO, la interesada procedió a la aportación de nuevas facturas con el correspondiente desglose. Asimismo considera que los porcentajes de las correspondientes facturas son coherentes con la práctica habitual del sector y alega que no existe en el ordenamiento jurídico norma específica que regule la forma de presentación de los presupuestos de obra y por tanto, no existe obligación formal que requiera el desglose de dichas partidas.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

- En fecha 30 de octubre de 2015, la sociedad interesada solicita licencia de obras menores para realizar obras en ... de la ciudad de Barcelona.

- En fecha 10 de noviembre de 2015, la sociedad interesada realiza autoliquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, con núm. de recibo LV2015....

- En fecha 1 de julio de 2016, según certificado final de obra, la sociedad interesada finaliza las obras en

- En fecha 19 de noviembre de 2018, se notifica a la sociedad recurrente comunicación de inicio de actividades inspectoras de comprobación i si procedía, de regularización de su situación tributaria respecto el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras devengado por la realización de obras en la finca ubicada en ... de la ciudad de Barcelona.

En la citada comunicación se le citaba para comparecer a fin que aportara documentación requerida.



Consell Tributari

Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

- El 12 de diciembre de 2018, la Sra. MPR, en representación de la sociedad interesada, se persona en las dependencias del Institut Municipal d'Hisenda y aporta la documentación requerida por la inspección mediante la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras.
- El fecha 17 de diciembre, mediante correo electrónico, se notifica a la sociedad interesada que, examinada la documentación aportada se ha detectado la falta de presentación de varias partidas que deben incluirse en la base imponible del impuesto, entre otras, la correspondiente a los armarios y trasteros, con las correspondientes puertas, cerrajería, mecanismos de apertura y cierre, entendidos estos como a la instalación que da sentido a la obra llevada a cabo.
- El 3 de enero de 2019, la representante de la sociedad recurrente aporta parcialmente la documentación requerida y discrepa en cuanto a la inclusión en la base imponible del mobiliario que conforma los módulos de trasteros por considerar que no son elementos fijos.
- En fecha 10 de enero de 2019, mediante correo electrónico se requiere nuevamente a la sociedad interesada la documentación relativa a los trasteros y armarios móviles.
- El 24 de enero de 2019, en respuesta al correo electrónico anterior, la sociedad interesada adjunta, mediante correo electrónico, el escrito presentado el mismo día ante el Ayuntamiento, con núm. de instancia 2019/..., con las correspondientes alegaciones conducentes a excluir de la base imponible las partidas de armarios y trasteros.
- El inspector actuario, mediante correo electrónico de 28 de enero de 2019, confirma a la recurrente haber recibido la instancia referenciada en el apartado anterior con las correspondientes alegaciones formuladas.
- En fecha 30 de enero de 2019, el inspector actuario, mediante correo electrónico, informa a la interesada que se ha dado traslado de la documentación aportada el 24/01/2019 a los servicios Técnicos de la Dirección de Inspección y del examen de la misma se concluye que el mobiliario que conforma los módulos de trasteros debe ser considerado como instalación y no como mobiliario móvil, y en consecuencia, se requiere a la sociedad interesada para que aporte los costes correspondientes a dichas instalaciones.

- Mediante correo electrónico de fecha 11 de febrero de 2021, la sociedad interesada aporta la documentación requerida, relativa a los trasteros y armarios móviles.
- En fecha 15 de febrero de 2019, mediante correo electrónico, el Inspector actuario requiere a la sociedad interesada para que aporte liquidación final derivada del contrato de ejecución de obra firmado por la empresa OSCI, S.L.
- El 22 de febrero de 2019, la representante de la sociedad envía por correo electrónico la documentación requerida citada en el apartado anterior.
- En fecha 8 de marzo de 2019, se notifica a la sociedad interesada propuesta de regularización.

En la citada fecha la sociedad interesada aporta petición de remisión de la documentación que integra el expediente núm.

- El 12 de marzo de 2019, mediante comparecencia, se hace entrega a la interesada de la documentación que integra el expediente
- El 20 de marzo de 2019, mediante instancia 2019/..., la interesada presenta alegaciones a la propuesta de regularización referenciada en el apartado doceavo.
- En fecha 7 de mayo de 2019, la sociedad interesada firma acta de disconformidad nº
- El 28 de mayo de 2019, la sociedad interesada, mediante instancia núm. 2019/..., presenta alegaciones al acta de disconformidad referenciada en el apartado anterior.
- El 2 de julio de 2019, se notifica a la recurrente resolución desestimatoria de las alegaciones formuladas juntamente con la liquidación definitiva del impuesto referenciado, con núm. de recibo CI2019....
- En fecha 31 de julio de 2019, la sociedad interesada interpone recurso de alzada contra la liquidación definitiva referenciada en el apartado anterior.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La liquidación del impuesto girada por la Inspección de Hacienda Municipal ha sido impugnada dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la fecha de la notificación, según lo exigido por el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en relación con el art. 30.4 y 5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Segundo.- El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales regula, en los artículos 100 y siguientes, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

En el artículo 102 se establece que 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.

De acuerdo con el artículo 103.1 cuando se conceda la licencia de obras o cuando se inicie la construcción se practicará una liquidación provisional a cuenta de la definitiva en la que la base imponible se determinará en función del presupuesto presentado por los interesados o en función de los índices o módulos previstos en la correspondiente Ordenanza Fiscal municipal reguladora del tributo. Finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de esta, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa modificará, si cabe, la base imponible practicando la liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo la cantidad que corresponda.

El artículo 11 de la Ordenanza Fiscal número 2.1 del Ayuntamiento de Barcelona, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras relativo a la gestión y liquidación del tributo prevé que el sujeto pasivo practicará la autoliquidación del impuesto

que tendrá carácter de ingreso a cuenta. Una vez finalizada la construcción, el Ayuntamiento, previa comprobación, modificará si cabe, la base imponible utilizada en la autoliquidación del interesado y practicará la correspondiente liquidación definitiva considerando el coste real y efectivo de las obras, pudiendo la Inspección de Hacienda Municipal requerir la documentación que refleje el coste real y efectivo de las obras.

Tercero.- La mercantil interesada alega que no debe incluirse en la base imponible del impuesto los costes de las instalaciones de los boxes por considerarlos como mobiliario, remarcando su carácter de elementos móviles susceptibles de variación según las necesidades de la actividad.

La sociedad recurrente considera que dichos costes se refieren a elementos que no tienen vocación de permanencia en el local y entiende que su adquisición y colocación en el local no determina el hecho imponible del impuesto, pues su instalación no exige licencia de obra alguna.

No obstante, ante las alegaciones formuladas por la recurrente es preciso tener en cuenta que el coste real y efectivo de la construcción es un concepto jurídico indeterminado, por lo que es necesario acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo para determinar que costes forman parte de la base imponible del impuesto.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 9 noviembre 2011 dictada en el recurso de casación en interés de la Ley 45/2010 (RJ\2012\2080) interpreta lo siguiente:

“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



Consell Tributari

Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

mecánicas, salvo el coste de su instalación, contruidos 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 u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada”.

La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 15 febrero 1995 dictada en el Recurso 3839/1993 (RJ\1995\1019) interpreta que:

“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 figuren 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.”

En el presente caso, la recurrente manifiesta que la integridad de las partidas relativas a los elementos de separación de trasteros no han de formar parte de la base imponible del impuesto. No obstante, dichas partidas forman parte como instalaciones inherentes y vinculadas a la obra realizada de acuerdo con la actividad comercial proyectada en el local de trasteros. Así, se dan los requisitos que la jurisprudencia establece como determinantes para incluir estos conceptos dentro de la base imponible del ICIO, sobretodo porque forman parte del proyecto por el cual se solicitó la licencia de obras y porque los elementos y equipamientos instalados no tienen identidad propia e independiente respecto la construcción realizada.

Este mismo criterio es el adoptado, de manera reiterada, por el Consell Tributari en relación al concepto de coste real y efectivo y coste de ejecución recogido en la LHL. En el expediente 354/16 establecía:

“Así, en el expediente 202/10, dictamen emitido el 22 de junio de 2011, fundamento jurídico cuarto, se afirma que “En efecto, es cierto que existen “equipos, maquinarias e instalaciones“ que son accesorios a una obra o construcción determinada y que éstas, sin ellos, pueden seguir destinándose al fin al que se proyectaron, pero hay otros elementos que son técnicamente inseparables de las mismas, su singularidad es irrelevante, son de carácter estructural a la construcción y, sobre todo, a falta de los mismos, la obra o construcción no podría lograr la finalidad pretendida. De ahí que mientras el coste de los elementos del primer género deba de excluirse de la base imponible del ICIO, con el coste de los del segundo género, no ocurre lo mismo”, debiendo también mencionarse el expediente 298/7, de 17 de diciembre de 2008, en cuyo fundamento jurídico segundo, se señala que “... 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, acogen solo 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” a la provisión de “servicios esenciales para su habitabilidad o utilización”.

En el caso que nos ocupa, las obras realizadas tenían por objeto destinar el local donde se han efectuado las mismas a la actividad de auto almacenamiento. De ello se desprende que las divisiones para la creación de unidades de trasteros son un elemento básico, sin el cual la obra realizada no tendría sentido. A mayor abundamiento cabe indicar que la licencia solicitada y otorgada sí incluye los boxes y se señala que la actividad a desarrollar es, precisamente, un “conjunto de trasteros para uso privado” -folio 6 del expediente administrativo -.

En conclusión a lo expuesto, es correcta la inclusión en la base imponible del impuesto el coste de las instalaciones de compartimentación del local en unidades de almacenamiento o trastero, dado que se trata de instalaciones inseparables de la obra por ser imprescindibles para su utilización conforme a su destino, es decir, como actividad de auto almacenamiento.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

Cuarto.- Subsidiariamente, y para el caso que la pretensión formulada en el fundamento jurídico anterior fuera desestimada, como ha tenido lugar, la sociedad recurrente considera que en relación al coste de los “boxes” únicamente deben incluirse en la base imponible del impuesto el coste de su instalación pero no el valor de lo instalado.

Pues bien, en la resolución emitida en el procedimiento de regularización que nos ocupa, se argumenta de forma clara y precisa la desestimación en relación a la pretensión formulada por la interesada, al establecer que:

“En aquest context hem de fer esment de la STC de 14 de maig de 2010, que s’ocupa de la qüestió referent a la inclusió o no d’aquells elements que han estat fabricats fora de l’obra. Ja amb anterioritat, la Sots direcció general de tributs locals del Ministeri d’economia i hisenda, en al seva consulta vinculant V1840-07, de 7 de setembre de 2007, establia la inclusió en la base imposable de l’ICIO d’aquelles maquinàries i instal·lacions si acomplien dues condicions: la integració en la unitat d’obra de què es tracti o bé resultin necessàries per a la seva execució i, d’altra banda, que serveixin per a proveir la construcció dels serveis essencials per a la seva habitabilitat o utilització. Aquest criteri és adoptat per la STS referida, que emfatitza la qüestió de la inseparabilitat de la pròpia obra, i integrant del projecte pel qual es demana la llicència.”

Este es el criterio adoptado por el Consell Tributari, tal y como se ha transcrito en el fundamento jurídico tercero, que para mayor claridad, en lo que aquí interesa, se transcribe nuevamente:

“Así, en el expediente 202/10, dictamen emitido el 22 de junio de 2011, fundamento jurídico cuarto, se afirma que “En efecto, es cierto que existen “equipos, maquinarias e instalaciones“ que son accesorios a una obra o construcción determinada y que éstas, sin ellos, pueden seguir destinándose al fin al que se proyectaron, pero hay otros elementos que son técnicamente inseparables de las mismas, su singularidad es irrelevante, son de carácter estructural a la construcción y, sobre todo, a falta de los mismos, la obra o construcción no podría lograr la finalidad pretendida. De ahí que mientras el coste de los elementos del primer género deba de excluirse de la base imponible del ICIO, con el coste de los del segundo género, no ocurre lo mismo”

De todo lo expuesto se desprende que en relación a los costes de los “boxes”, es correcta su inclusión en la base imponible el coste de su instalación así como el valor de lo instalado.

Quinto.- Finalmente, la disconformidad que plantea la sociedad interesada se centra en la cuantificación de la base imponible realizada por el órgano inspector por entender que no se han excluido los importes correspondientes a los conceptos de beneficio industrial y gastos generales y considera que ha quedado acreditado su existencia y cuantía.

En este punto es importante constatar el cambio respecto a la tradicional doctrina jurisprudencial que ha supuesto la reciente Sentencia el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (STSJC) de 11 de marzo de 2021; cambio que afecta no tanto al hecho admitido de que los gastos generales y el beneficio industrial no deben integrar la base imponible del ICIO, sino a la prueba de su existencia constatada en los respectivos presupuestos de construcción, obra o instalación y en las correspondientes facturas.

La doctrina jurisprudencial previa a la citada STSJC se caracterizaba por una mayor exigencia respecto a la necesidad de probar las partidas que dentro del presupuesto de realización del hecho imponible correspondían a los gastos generales y al beneficio empresarial. Y también, la prueba de las facturas pagadas por dichos conceptos. Por otra parte, dicha doctrina no admitía en las relaciones privadas la aplicación analógica del RD 1098/2001, sobre los porcentajes de aplicación de los gastos generales y del beneficio industrial previstos para los contratos públicos.

En este sentido el Tribunal Supremo distingue expresamente entre las obras de carácter público y las de carácter privado, como puede comprobarse, entre otras, en las sentencias de 24 de mayo de 1999, 14 de mayo de 1997, y 2 y 29 de abril de 1996. En las obras de carácter público ha excluido la partida de beneficio industrial que correspondía a la definición del artículo 68 del Reglamento general de contratación. En las de carácter privado, el Tribunal Supremo se ha negado a que se incorporara al coste de ejecución ninguna cantidad en concepto de beneficio industrial, como pretendían algunos Ayuntamientos. Como dice la sentencia de 14 de mayo de 1997:

“... tratándose de obras cuyo dueño es un particular, hemos declarado en sentencias de 2 y 29 de abril de 1996, que ha de atenderse al presupuesto presentado al solicitar la licencia, pues no hay dato alguno que permita suponer que el mismo corresponda al que realmente va a ser ejecutado, ni existe razón alguna que



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

justifique que aquél sea incrementado en un determinado porcentaje en función de unos criterios que...sólo tienen explicación cuando se trata de obras públicas”.

De esta doctrina se deriva que el mismo argumento que sirve para no incrementar la base con el beneficio industrial en las obras particulares por falta de imposición o de definición legal de un porcentaje ha de servir para no reducir el importe de las facturas que representen el coste de ejecución, si en ellas no se especifica cuál es el beneficio empresarial del contratista. No hay ninguna regla legal que determine que en una factura girada entre particulares contenga un determinado beneficio y por tanto, no se ajusta a derecho hacer ninguna deducción que no esté justificada. El mismo razonamiento puede utilizarse en el caso de los gastos generales del contratista, que pueden haber sido previstos dentro del presupuesto y certificaciones de obra como parte integrante de los precios ofertados y certificados, formando parte indisoluble del coste de la obra, pero si no figuran desglosados en las certificaciones no pueden ser deducidos por falta de justificación.

En esta misma línea se pronuncian, entre otras, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núm. 861/2002, de 6 de septiembre; 1222/2006, de 24 de octubre; y 517/2002, de 21 de mayo; la última de las cuales dice en su fundamento de derecho tercero:

“Se solicita también la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, pero al respecto se ha de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por su concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por lo tanto no existen como partidas deducibles; debiendo añadirse que, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto, que opera sobre el presupuesto de ejecución, no es posible entender que las partidas que lo integran, incluyan un porcentaje de beneficio industrial y gasto general habitual en el mercado, pues el presupuesto de ejecución material es el resultante obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas (art. 68 del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre), y ello es exactamente el contenido del presupuesto y certificaciones obrantes en autos, que no incluyen coste alguno de los alegados”.

La Sentencia 1080 del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, de 11 de marzo de 2021 acoge una doctrina que podríamos considerar de mayor laxitud respecto a la prueba de la existencia de los gastos generales y del beneficio industrial y a la cuantificación de los porcentajes de aplicación. Esta Sentencia dice lo siguiente:

“Es claro que el FD 3º de la sentencia de instancia, no es notoriamente erróneo (no se da una equivocación clara y evidente, sin esfuerzo, de valoración de la prueba por el juzgador de instancia que postula la Administración aquí apelante), ni ilógico, ni injustificado, ni contradictorio, ni arbitrario ni irrazonable, ni incongruente con el resto de fundamentos de Derecho de la mencionada sentencia, antes al contrario, es consecuencia de una correcta valoración tanto de la prueba judicial (testifical antes dicha) como la que consta en vía administrativa (folios del expediente administrativo ut supra referenciados). Yerra la parte apelante al entender que no es posible la deducción de los conceptos de gastos generales y del beneficio industrial de la base imponible del ICIO por no incluirse específicamente en la facturas (nótese que no existe obligación legal de desglosar los referidos conceptos en la susodichas facturas), ya que las mismas se han de relacionar de forma sistemática y conjunta con el resto del material probatorio obrante en autos, en especial, con el contrato que da origen a aquéllas, de tal manera que, si en el propio contrato suscrito entre Copcisa y Clínica Corachán, que es “lex inter pars”, ya se transcribe literalmente que dentro del precio cerrado pactado de trabajos de construcción se entienden incluidos los conceptos de gastos generales y beneficio industrial, este tenor literal medianamente diáfano es el que ha de prevalecer en sede de interpretación de la citada cláusula contractual por mor del brocardo latino “in claris non fit interpretetatio”. A mayor abundamiento, tal contrato de ejecución de obra era preexistente a la inspección tributaria por lo que no puede catalogarse como documento “ad hoc” configurado para tal procedimiento de inspección y, necesariamente ha de relacionarse e integrarse con la certificación en la que ya se hace mención expresa diferenciadora sobre los concretos porcentajes relativos a beneficio empresarial (6%) y a gastos generales (13%), mención está corroborada posteriormente por certificación del arquitecto director de las obras en donde se remarca que “las obras ejecutadas son por importe de 11.361.744,00 € correspondiendo el 19% de lo contratado a gastos generales y a beneficio industrial del constructor”. Y a lo anterior se ha de unir que los porcentajes aquí aplicados del 6% de beneficio industrial y el 13% en concepto de gastos generales, son razonables, proporcionados y claramente acordes con lo previsto en el artículo 131 del RD 1098/2001 para las obras públicas, y nada obsta que los citados porcentajes sean extrapolables a obras privadas civiles, a falta de previsión normativa al



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

respecto, debiéndose estar a la autonomía de la voluntad de las partes de los artículos 1255 Cc y 1091 Cc, sin que se haya desvirtuado por la parte apelante desconformidad, de conformidad con el principio de carga de la prueba del artículo 217 LEC y/o artículo 105 LGT, que los porcentajes litigiosos de autos pactados por las partes, si bien no especificados en el contrato de referencia y facturas consiguientes, no se correspondan con la realidad, porcentajes aquéllos que por lo demás no son contrarios a la ley ni a la moral ni al orden público.

Finalmente, el hecho de que las certificaciones sean objetivamente de fecha posterior al inicio de las actuaciones inspectoras no les otorga carencia de valor probatorio alguno como implícitamente parece dar a entender la apelante, sino que tienen el valor que como documentos privados les confiere el artículo 1255 del Cc, sin que podamos hablar stricto sensu de documentos “ad hoc” sino de documental evacuada y remitida en respuesta al requerimiento previo administrativo, y máxime cuando la demandada ni ha aportado ni ha impetrado en su momento procesal pericial contable determinante del concreto beneficio empresarial y de gastos generales. Por último, pese a las alegaciones de la parte apelante, nada excluye ni obsta a que se haya tenido en cuenta a efectos valorativos de prueba (reglas de la sana crítica) los concretos medios de prueba aportados por la actora principal y asumidos por el Magistrado de instancia. Por último, el artículo 217.6 de la LEC establece, al regular la distribución de la carga de la prueba entre las partes que “para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el Tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes en litigio”. Entendemos en base a este precepto que correspondía a la Administración tributaria aportar los elementos de prueba necesarios para desvirtuar las conclusiones alcanzadas por el juzgador de instancia, y lo por ella aportada es insuficiente para alterar lo decidido por el órgano judicial.”

Una situación similar se produce en el supuesto contemplado en el presente Dictamen. Ni en el presupuesto desglosado de las obras, obrante en el folio 12 del expediente administrativo, ni en el certificado emitido por el arquitecto director de las obras -folio 75-, ni en las facturas -folios 77 a 79-, ni en la relación de partidas -folio 81-, se incluyen los gastos generales y el beneficio industrial. Éstos aparecen contemplados en el desglose que realizan conjuntamente la recurrente y la constructora en fecha 18 de enero de 2016,

aplicando los porcentajes del contrato de obra pública -folio 257- y, especialmente, en el contrato de ejecución de obra, de la misma fecha, 18 de enero de 2016 -folios 302 y ss.- , en cuyo apartado 3.1.a) se pacta expresamente que el precio incluye los gastos generales y el beneficio industrial que, como hemos visto, se desglosó el mismo día.

La fecha del contrato es anterior a la terminación de las obras, que tuvo lugar en junio del mismo año 2016; y también es anterior al inicio de las actuaciones inspectoras que tuvo lugar el día 19 de noviembre de 2018. Por otra parte, es cierta la posibilidad de que se trate de documentos elaborados “ad hoc” en fecha posterior a la que figura en los mismos, pero no existe prueba alguna de que ello fuera así, aunque no fueran aportados en el inicio de las actuaciones. En cualquier caso, la transcrita STSJC admite que certificaciones realizadas con posterioridad sean admisibles a efectos de demostrar que los gastos generales y el beneficio industrial estaban incluidos en el presupuesto de la obra, aunque en éste no constaran expresamente.

Por lo cual, y en disconformidad parcial con la propuesta del *Institut Municipal d’Hisenda*,

SE PROPONE

ESTIMAR parcialmente el recurso, en el sentido de no incluir en la base imponible los gastos generales y el beneficio industrial en los porcentajes que se contienen en el recurso.
DESESTIMAR las demás alegaciones.