



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

Expedient: 1151/21

Expedient de gestió: 2020RCAL...

Número de registre: 2019/...

Recurrent: TSS, S.L.U.

Tribut: Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

Objecte tributari: ...

Quota: 18.802,85 euros

Data de presentació del recurs: 31/7/2019

El Consell Tributari, reunit en sessió de 22 de febrer de 2023, coneixent del recurs presentat per TSS, S.L.U., i després d'haver escoltat el director jurídic de l'*Institut Municipal d'Hisenda* (IMH) en sessió informativa celebrada amb caràcter previ, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El Sr. SRT, en representació de la Societat TSS, S.L.U., interposa recurs d'alçada contra la liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, amb núm. de rebut CI2019..., meritat per la realització d'obres al local situat a ... de la ciutat de Barcelona.

2.- El recurrent al·lega que els costos del mobiliari que conforma els boxs no s'han d'incloure a la base imposable de l'impost per considerar que són elements auxiliars i que no són necessaris per a l'obtenció de la llicència d'obres corresponent. A aquest efecte, al·lega diverses sentències de diferents tribunals per argumentar que els boxs són elements mòbils que no s'integren en l'estructura de la construcció per instal·lar-s'hi de forma

fàcilment removable i per tant, no tenen vocació de permanència a l'obra. Així mateix, invoca la consulta vinculant V1515-17 de la Direcció General de Tributs.

Subsidiàriament, per al cas que es consideri que els boxs són elements que s'integren amb caràcter estructural a l'obra, al·lega que no s'han d'incloure a la base imposable de l'impost tots els costos suportats pel propietari de l'obra, sinó únicament aquells que estiguin estrictament vinculats a la seva realització, i en conseqüència, considera que únicament s'ha d'incloure a la base imposable de l'impost el cost de la seva instal·lació però no el valor del que s'ha instal·lat, tot d'acord amb diverses sentències del Tribunal Suprem al·legades per la interessada.

Finalment, la societat interessada al·lega que a la regularització tributària practicada per la inspecció municipal s'ha inclòs el benefici industrial i les despeses generals del contractista. Exposa que si bé a les factures aportades inicialment no constava el desglossament d'aquestes partides, després de l'advertiment sobre l'incompliment d'aquest requisit formal per a la seva exclusió a la base imposable de l'ICIO, la interessada va procedir a l'aportació de noves factures amb el corresponent desglossament. Així mateix considera que els percentatges de les corresponents factures són coherents amb la pràctica habitual del sector i al·lega que no existeix a l'ordenament jurídic norma específica que reguli la forma de presentació dels pressupostos d'obra i per tant, no existeix obligació formal que requereixi el desglossament de les partides esmentades.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'Informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

- En data 30 d'octubre del 2015, la societat interessada sol·licita llicència d'obres menors per realitzar obres a ... de la ciutat de Barcelona.
- En data 10 de novembre del 2015, la societat interessada realitza autoliquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, amb núm. de rebut LV2015....
- En data 1 de juliol del 2016, segons certificat final d'obra, la societat interessada finalitza les obres a



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

- En data 19 de novembre de 2018, es notifica a la societat recurrent comunicació d'inici d'activitats inspectores de comprovació i si escau, de regularització de la seva situació tributària respecte l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres meritat per la realització d'obres a la finca ubicada a ... de la ciutat de Barcelona.

A l'esmentada comunicació se'l citava per comparèixer a fi que aportés documentació requerida.

- El 12 de desembre de 2018, la Sra. MPR, en representació de la societat interessada, es persona a les dependències de l'Institut Municipal d'Hisenda i aporta la documentació requerida per la inspecció mitjançant la comunicació d'inici d'actuacions inspectores.

- El data 17 de desembre, mitjançant correu electrònic, es notifica a la societat interessada que, examinada la documentació aportada s'ha detectat la manca de presentació de diverses partides que s'han d'incloure a la base imposable de l'impost, entre d'altres, la corresponent als armaris i trasters, amb les portes corresponents, serralleria, mecanismes d'obertura i tancament, entesos aquests com a la instal·lació que dóna sentit a l'obra duta a terme.

- El 3 de gener de 2019, la representant de la societat recurrent aporta parcialment la documentació requerida i discrepa quant a la inclusió a la base imposable del mobiliari que conforma els mòduls de trasters per considerar que no són elements fixos.

- En data 10 de gener del 2019, mitjançant correu electrònic es requereix novament a la societat interessada la documentació relativa als trasters i armaris mòbils.

- El 24 de gener del 2019, en resposta al correu electrònic anterior, la societat interessada adjunta, mitjançant correu electrònic, l'escrit presentat el mateix dia davant l'Ajuntament, amb núm. d'instància 2019/..., amb les al·legacions conduents corresponents a excloure de la base imposable les partides d'armaris i trasters.

- L'inspector actuari, mitjançant correu electrònic de 28 de gener de 2019, confirma a la recurrent haver rebut la instància referenciada a l'apartat anterior amb les corresponents al·legacions formulades.

- En data 30 de gener de 2019, l'inspector actuari, mitjançant correu electrònic, informa la interessada que ha donat trasllat de la documentació aportada el 24/01/2019 als serveis tècnics de la Direcció d'Inspecció i de l'examen de la mateixa es conclou que el mobiliari que conforma els mòduls de trasters ha de ser considerat com a instal·lació i no com a mobiliari mòbil, i en conseqüència, es requereix a la societat interessada perquè aportï els costos corresponents a aquestes instal·lacions.

- Mitjançant correu electrònic de data 11 de febrer de 2021, la societat interessada aporta la documentació requerida, relativa als trasters i armaris mòbils.

- En data 15 de febrer de 2019, mitjançant correu electrònic, l'Inspector actuari requereix a la societat interessada perquè aportï liquidació final derivada del contracte d'execució d'obra signat per l'empresa OSCI, S.L.

- El 22 de febrer de 2019, la representant de la societat envia per correu electrònic la documentació requerida esmentada a l'apartat anterior.

- En data 8 de març del 2019, es notifica a la societat interessada proposta de regularització.

A la data esmentada la societat interessada aporta petició de remissió de la documentació que integra l'expedient núm.

- El 12 de març de 2019, mitjançant compareixença, es lliura a la interessada de la documentació que integra l'expedient

- El 20 de març de 2019, mitjançant instància 2019/..., la interessada presenta al·legacions a la proposta de regularització referenciada a l'apartat dotzè.



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

- En data 7 de maig de 2019, la societat interessada signa acta de disconformitat núm.

- El 28 de maig del 2019, la societat interessada, mitjançant instància núm. 2019/..., presenta al·legacions a l'acta de disconformitat referenciada a l'apartat anterior.

- El 2 de juliol del 2019, es notifica a la recurrent resolució desestimàtoria de les al·legacions formulades juntament amb la liquidació definitiva de l'impost referenciat, amb núm. de rebut CI2019....

- En data 31 de juliol de 2019, la societat interessada interposa recurs d'alçada contra la liquidació definitiva referenciada a l'apartat anterior.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La liquidació de l'impost girada per la Inspecció d'Hisenda Municipal ha estat impugnada dins el termini d'un mes comptat des de l'endemà de la data de la notificació, segons el que exigeix l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona i l'art. 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb l'art. 30.4 i 5 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques.

Segon.- El Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals regula, als articles 100 i següents, l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

A l'article 102 s'estableix que la base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra, i s'entén per aquest motiu, a aquests efectes, el cost d'execució material d'aquella. No formen part de la base imposable l'impost

sobre el valor afegit i la resta d'impostos anàlegs propis de règims especials, les taxes, preus públics i altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades, si escau, amb la construcció, instal·lació o obra, ni tampoc els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material.

D'acord amb l'article 103.1 quan es concedeixi la llicència d'obres o quan s'iniciï la construcció es practicarà una liquidació provisional a compte de la definitiva on la base imposable es determinarà en funció del pressupost presentat pels interessats o en funció dels índexs o mòduls previstos a la corresponent Ordenança Fiscal municipal reguladora del tribut. Finalitzada la construcció, instal·lació o obra, i tenint en compte el cost real i efectiu d'aquesta, l'Ajuntament, mitjançant la comprovació administrativa oportuna modificarà, si escau, la base imposable practicant la liquidació definitiva i exigint del subjecte passiu la quantitat que correspongui.

L'article 11 de l'Ordenança fiscal número 2.1 de l'Ajuntament de Barcelona, reguladora de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres relatiu a la gestió i la liquidació del tribut preveu que el subjecte passiu practicarà l'autoliquidació de l'impost que tindrà caràcter d'ingrés a compte. Un cop finalitzada la construcció, l'Ajuntament, prèvia comprovació, modificarà si cal, la base imposable utilitzada en l'autoliquidació de l'interessat i practicarà la corresponent liquidació definitiva considerant el cost real i efectiu de les obres, i la Inspecció d'Hisenda Municipal podrà requerir la documentació que reflecteixi el cost real i efectiu de les obres.

Tercer.- La mercantil interessada al·lega que no s'han d'incloure a la base imposable de l'impost els costos de les instal·lacions dels boxs per considerar-los com a mobiliari, i remarca el caràcter d'elements mòbils susceptibles de variació segons les necessitats de l'activitat.

La societat recurrent considera que aquests costos es refereixen a elements que no tenen vocació de permanència al local i entén que la seva adquisició i col·locació al local no determina el fet imposable de l'impost, ja que la seva instal·lació no exigeix cap llicència d'obra.



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

No obstant això, davant les al·legacions formulades per la recurrent cal tenir en compte que el cost real i efectiu de la construcció és un concepte jurídic indeterminat, per la qual cosa cal acudir a la jurisprudència del Tribunal Suprem per determinar quins costos formen part de la base imposable de l'impost.

Així, la Sentència del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 2a) de 9 novembre 2011 dictada en el recurs de cassació en interès de la Llei 45/2010 (RJ\2012\2080) interpreta el següent:

“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 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 Sentència del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa), de 15 febrer 1995 dictada en el Recurs 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 aquest cas, la recurrent manifesta que la integritat de les partides relatives als elements de separació de trasters no han de formar part de la base imposable de l'impost. Això no obstant, aquestes partides formen part com a instal·lacions inherents i vinculades a l'obra realitzada d'acord amb l'activitat comercial projectada al local de trasters. Així, es donen els requisits que la jurisprudència estableix com a determinants per incloure aquests conceptes dins la base imposable de l'ICIO, sobretot perquè formen part del projecte pel qual es va sol·licitar la llicència d'obres i perquè els elements i els equipaments instal·lats no tenen identitat pròpia i independent respecte la construcció realitzada.

Aquest mateix criteri és l'adoptat, de manera reiterada, pel Consell Tributari en relació amb el concepte de cost real i efectiu i cost d'execució recollit a la LHL. A l'expedient 354/16 establia:

“Així, a l'expedient 202/10, dictamen emès el 22 de juny de 2011, fonament jurídic quart, s'afirma que “En efecte, és cert que existeixen ”equips, maquinàries i instal·lacions“ que són accessoris a una obra o construcció determinada i que aquestes, sense ells, poden continuar destinant-se per fi al que es van projectar, però hi ha altres elements que són



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

tècnicament inseparables de les mateixes, la seva singularitat és irrellevant, són de caràcter estructural a la construcció i, sobretot, mancants-los, l'obra o construcció no podria aconseguir la finalitat pretesa. Per això mentre el cost dels elements del primer gènere s'ha d'excloure de la base imposable de l'ICIO, amb el cost dels del segon gènere, no passa el mateix”, havent també esmentat l'expedient 298/7, de 17 de desembre de 2008, en el fonament jurídic segon del qual, s'assenyala que “... es desprèn l'existència d'una consolidada jurisprudència que, a fi de determinar quines partides d'obra s'han d'integrar o no a la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, acullen només el criteri de la “consubstancialitat”, l'estructuralitat”, o, “inseparabilitat” de l'obra, de manera expressa, sinó també el de la “inherència al caràcter de l'obra” que, en el cas que ens ocupa, és de naturalesa residencial. En aquest sentit, la STS de 5 d'octubre del 2004 al·ludeix a les “condicions precises per al compliment de la finalitat a què aquesta (la construcció) s'adreça” a la provisió de “serveis essencials per a la seva habitabilitat o utilització”.

En el cas que ens ocupa, les obres realitzades tenien per objecte destinar el local on s'han efectuat a l'activitat d'autoemmagatzematge. Se'n desprèn que les divisions per a la creació d'unitats de trasters són un element bàsic, sense el qual l'obra realitzada no tindria sentit. A més a més cal indicar que la llicència sol·licitada i atorgada sí que inclou els boxs i s'assenyala que l'activitat a desenvolupar és, precisament, un "conjunt de trasters per a ús privat" -foli 6 de l'expedient administratiu-.

En conclusió a allò que s'ha exposat, és correcta la inclusió a la base imposable de l'impost el cost de les instal·lacions de compartimentació del local en unitats d'emmagatzematge o traster, atès que es tracta d'instal·lacions inseparables de l'obra perquè són imprescindibles per utilitzar-les conforme a la seva destinació, és a dir, com a activitat d'autoemmagatzematge.

Quart.- Subsidiàriament, i per al cas que la pretensió formulada al fonament jurídic anterior fos desestimada, com ha tingut lloc, la societat recurrent considera que en relació

amb el cost dels “boxs” únicament s'han d'incloure a la base imposable de l'impost el cost de la instal·lació però no el valor del que s'ha instal·lat.

Doncs bé, en la resolució emesa en el procediment de regularització que ens ocupa, s'argumenta de manera clara i precisa la desestimació en relació amb la pretensió formulada per la interessada, en establir 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.”

Aquest és el criteri adoptat pel Consell Tributari, tal com s'ha transcrit al fonament jurídic tercer, que per a més claredat, en allò que aquí interessa, es transcriu novament:

“Així, a l'expedient 202/10, dictamen emès el 22 de juny de 2011, fonament jurídic quart, s'afirma que “En efecte, és cert que hi ha “equips, maquinàries i instal·lacions” que són accessoris a una obra o construcció determinada i que aquestes, sense ells, poden continuar destinant-se per fi al que es van projectar, però hi ha altres elements que són tècnicament inseparables de les mateixes, la seva singularitat és irrellevant, són de caràcter estructural a la construcció i, sobretot, mancants els mateixos, l'obra o la construcció no podria assolir la finalitat pretesa. És per això que mentre el cost dels elements del primer gènere s'hagi d'excloure de la base imposable de l'ICIO, amb el cost dels del segon gènere, no passa el mateix”



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

De tot allò exposat es desprèn que en relació amb els costos dels “boxes”, és correcta la seva inclusió a la base imposable el cost de la seva instal·lació així com el valor de l'instal·lat.

Cinquè.- Finalment, la disconformitat que planteja la societat interessada se centra en la quantificació de la base imposable realitzada per l'òrgan inspector per entendre que no s'han exclòs els imports corresponents als conceptes de benefici industrial i despeses generals i considera que n'ha quedat acreditat l'existència i quantia.

En aquest punt és important constatar el canvi respecte a la tradicional doctrina jurisprudencial que ha suposat la Sentència recent el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (STSJC) d'11 de març de 2021; canvi que afecta no tant el fet admès que les despeses generals i el benefici industrial no han d'integrar la base imposable de l'ICIO, sinó la prova de la seva existència constatada als respectius pressupostos de construcció, obra o instal·lació i a les corresponents factures.

La doctrina jurisprudencial prèvia a la STSJC esmentada es caracteritzava per una major exigència respecte a la necessitat de provar les partides que dins del pressupost de realització del fet imposable corresponien a les despeses generals i al benefici empresarial. I també la prova de les factures pagades per aquests conceptes. D'altra banda, aquesta doctrina no admetia a les relacions privades l'aplicació analògica del RD 1098/2001, sobre els percentatges d'aplicació de les despeses generals i del benefici industrial previstos per als contractes públics.

En aquest sentit el Tribunal Suprem distingeix expressament entre les obres de caràcter públic i les de caràcter privat, com es pot comprovar, entre d'altres, a les sentències de 24 de maig de 1999, 14 de maig de 1997, i 2 i 29 d'abril de 1996. A les obres de caràcter públic ha exclòs la partida de benefici industrial que corresponia a la definició de l'article 68 del Reglament general de contractació. A les de caràcter privat, el Tribunal Suprem s'ha negat a que s'incorporés al cost d'execució cap quantitat en concepte de benefici industrial, com pretenien alguns ajuntaments. Com diu la sentència de 14 de maig 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 justifique que aquél sea incrementado en un determinado porcentaje en función de unos criterios que...sólo tienen explicación cuando se trata de obras públicas”.

D'aquesta doctrina es deriva que el mateix argument que serveix per no incrementar la base amb el benefici industrial a les obres particulars per manca d'imposició o de definició legal d'un percentatge ha de servir per no reduir l'import de les factures que representin cost d'execució, si no s'especifica quin és el benefici empresarial del contractista. No hi ha cap regla legal que determini que en una factura girada entre particulars contingui un benefici determinat i, per tant, no s'ajusta a dret fer cap deducció que no estigui justificada. El mateix raonament es pot utilitzar en el cas de les despeses generals del contractista, que poden haver estat previstes dins del pressupost i certificacions d'obra com a part integrant dels preus oferts i certificats, formant part indissoluble del cost de l'obra, però si no hi figuren desglossats a les certificacions no poden ser deduïts per falta de justificació.

En aquesta mateixa línia es pronuncien, entre altres, les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, Sala Contenciosa Administrativa, Secció 4a, núm. 861/2002, de 6 de setembre; 1222/2006, de 24 d'octubre; i 517/2002, de 21 de maig; l'última de les quals diu al seu fonament de dret tercer:

“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



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

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 Sentència 1080 del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, d'11 de març del 2021 acull una doctrina que podríem considerar de més laxitud respecte a la prova de l'existència de les despeses generals i del benefici industrial i a la quantificació dels percentatges d'aplicació. Aquesta Sentència diu el següent:

“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 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



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

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 situació similar es produeix en el supòsit que preveu aquest Dictamen. Ni al pressupost desglossat de les obres, obrant al foli 12 de l'expedient administratiu, ni al certificat emès per l'arquitecte director de les obres -foli 75-, ni a les factures -folis 77 a 79-, ni en la relació de partides -foli 81-, s'hi inclouen les despeses generals i el benefici industrial. Aquests apareixen contemplats en el desglossament que realitzen conjuntament la recurrent i la constructora en data 18 de gener de 2016, aplicant els percentatges del contracte d'obra pública -foli 257- i, especialment, al contracte d'execució d'obra, de la mateixa data, 18 de gener de 2016 -folis 302 i ss.-, en l'apartat 3.1.a del qual es pacta expressament que el preu inclou les despeses generals i el benefici industrial que, com hem vist, es va desglossar el mateix dia.

La data del contracte és anterior a la terminació de les obres, que va tenir lloc al juny del mateix any 2016; i també és anterior a l'inici de les actuacions inspectores que va tenir lloc el dia 19 de novembre de 2018. D'altra banda, és certa la possibilitat que es tracti de documents elaborats ad hoc en data posterior a la que hi figura, però no hi ha cap prova que això fos així, encara que no fossin aportats a l'inici de les actuacions. En qualsevol cas, la transcrita STSJC admet que certificacions realitzades amb posterioritat siguin admissibles a efectes de demostrar que les despeses generals i el benefici industrial estaven incloses en el pressupost de l'obra, encara que en aquest no hi constaran expressament.

Per això, i en disconformitat parcial amb la proposta de l'*Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

ESTIMAR parcialment el recurs, en el sentit de no incloure a la base imposable les despeses generals i el benefici industrial en els percentatges que es contenen en el recurs.
DESESTIMAR les altres alegacions.