



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: 1457/21

Expediente de gestión: 2021RCAL...

Número de registro: 2021/...

Recurrente: LE, S.L.

Tributo: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Objeto tributario: ...

Cuota: 42.337,39 euros

Fecha de presentación del recurso: 20/7/2021

El Consell Tributari, reunido en sesión de 22 de diciembre de 2022, conociendo del recurso presentado por LE, S.L., 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.- Es objeto del presente recurso la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, número de recibo CI2021... devengado a consecuencia de las obras realizadas en la calle ... de Barcelona.

2.- La sociedad interesada alega que las partidas correspondientes a gastos generales y beneficio industrial no deben formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Aporta como prueba el contrato, la certificación final de obra, el acta de entrega del edificio y el valor consignado en el seguro decenal.

Informa que RCS SL emitió la factura núm. ... de 31/10/2020 cuyo objeto es la certificación núm. 24 por los trabajos realizados en la calle ... y que en el desglose de la misma se especifica que el importe de la ejecución material ascendió a 1.999.321,87 euros, siendo la partida de gastos generales de 259.911,84 euros y el beneficio industrial de 119.959,31 euros.

Expone que la Inspección municipal no dio valor a dicha certificación por haberse emitido después del inicio de las actuaciones inspectoras, cuando la justificación debía haberse realizado a origen. Entiende que se está imponiendo una serie de requisitos que no constan en la ley de haciendas locales ni en la jurisprudencia.

Indica que en la resolución de la Inspección se citan resoluciones del Consell Tributari que no son normativa ni jurisprudencia y que causan indefensión a la interesada por no tener acceso a las mismas.

También argumenta una falta de motivación absoluta que origina indefensión.

Alega que las facturas emitidas por la constructora LM, S.A. incluyen los gastos generales y el beneficio industrial, estando expresamente detallado el importe de las partidas en el desglose de las facturas. No obstante la inspección consideró que dichas partidas no pueden ser excluidas porque no se trata de una empresa constructora, en base a la información contenida en el registro mercantil.

Solicita que se excluyan de la base imponible las facturas de los servicios de catas ya que estos no forman parte de la base imponible del ICIO.

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

- El 10 de febrero de 2021 la Inspección Municipal notificó a LE, S.L. el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación a fin de regularizar la situación tributaria de la recurrente en relación al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras devengado a consecuencia de las obras realizadas en la calle ... de Barcelona.

En la comunicación se requería a LE, S.L. para que aportase, entre otra, la documentación que acreditase, de forma completa, las partidas que componían la totalidad del coste de ejecución material de la obra, acompañada de cualquier tipo de documentación acreditativa, por constituir este coste la base imponible del impuesto.

- En respuesta al requerimiento formulado por la Inspección, la recurrente aportó al expediente, entre otra, la siguiente documentación:



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

- a) Contrato de ejecución de la obra llave en mano, firmado entre H, S.L. (posteriormente absorbida por LE, S.L.) y RCS, S.L. en el que ambas partes acuerdan lo siguiente:
- a. Cláusula tercera: *“el precio es alzado, fijo y cerrado, por la ejecución de la obra convenida, no pudiendo ser objeto de revisión al alza o a la baja, por ninguna causa o motivo, conforme a la oferta <llave en mano>”*
 - b. Cláusula cuarta: *“El referido importe de las obras se entiende como la suma neta y total a abonar por el Promotor al Constructor, por la ejecución de las mismas. (...) En el precio se consideran comprendidos todos los conceptos necesarios para la total terminación objeto del contrato y entre ellos, y con carácter enunciativo, pero no limitativo, los siguientes:

XXIV Gastos generales y de administración.
XXV Beneficio industrial.”*
 - c. Cláusula decimoséptima: *“El resultado de la valoración será entregado al Constructor, para que en el plazo de cinco días proceda a la emisión de la correspondiente certificación de obra, que será a origen y en la que se desglosarán todos y cada uno de los trabajos ejecutados, ateniéndose, única y exclusivamente, a las unidades realizadas a los precios previstos en este contrato, la cual será entregada al Promotor, para que la abone dentro de los cinco días siguientes, mediante pagaré, con vencimiento a sesenta días, fecha de recepción de la factura”.*
 - d. Cláusula vigésima: *“Recibida la obra sin reservas, se efectuará la liquidación final de la misma y su abono en las condiciones previstas en la Estipulación Decimoséptima de este contrato.”*
 - e. Cláusula vigésima quinta: *“25.2 Si existieran contradicciones entre el contenido de un documento complementario o un Anexo y el contenido de las cláusulas del presente Contrato, se deberá dar siempre preferencia al contenido de estas últimas.”*

- b) Acta de recepción del edificio finalizado en la que se acredita que el coste final de la obra, incluyendo la ejecución material, gastos generales y beneficio industrial del constructor es de 2.379.193,02 euros.
- c) Presupuesto realizado por RCS, S.L. en el que se detalla el coste de realización de las obras cuyo importe total asciende a 2.296.871,78 euros. Como notas generales al presupuesto se indica que en el presupuesto se deberán considerar como incluidos los gastos directos e indirectos derivados de la ejecución de las obras, así como los generales del industrial y de sus subcontrataciones. También el beneficio industrial. En el presupuesto se indican los precios unitarios y las cantidades de cada uno de los elementos que componen la obra proyectada. No se especifica el importe de los gastos generales ni el beneficio industrial.
- d) Factura núm. ..., de fecha 31/10/2000 y con vencimiento 30 de diciembre de 2020, relativa a la certificación de obra núm. 24 (última), firmada electrónicamente el 5 de noviembre de 2020 por el representante del constructor, en la que se detallan las diferentes partidas del coste de la obra. En el resumen de la certificación se indica que el total acumulado en la certificación núm. 24 asciende a 2.379.193,02€, sin hacerse mención alguna a los gastos generales ni al beneficio industrial.

- Dentro de la tramitación del expediente de regularización tributaria iniciado por la Inspección municipal se notificó a la recurrente una propuesta de regularización del ICIO en la que se otorgó un plazo de 10 días hábiles para que formulase cuantas alegaciones estimase oportunas. El 7 de mayo de 2021, mediante correo electrónico, la interesada formuló escrito de alegaciones a la propuesta aportando al expediente un anexo relativo al desglose de la parte correspondiente a la ejecución material, a los gastos generales y al beneficio industrial. En el anexo o **hoja** de facturación, firmada digitalmente el 5 de marzo de 2021 por el representante del constructor, se pretende acreditar que el importe del contrato asciende a 2.379.1963,02 euros, desglosándose del siguiente modo:

- a. Coste de ejecución material: 1.999.321,87 euros
- b. Gastos generales, 13% sobre el coste de ejecución material: 259.911,84 euros.
- c. Beneficio industrial, 6% sobre el coste de ejecución material: 119.959,31 euros.



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 16 de julio de 2021 el Institut Municipal d'Hisenda notificó a LE, S.L. la Resolución de la Dirección de Inspección en la que se desestiman las alegaciones formuladas y se confirma la propuesta de regularización. Junto a la Resolución se notificó la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras núm. CI2021... por importe de 42.337,39 euros.

- El 20 de julio de 2021 la mercantil interesada presentó la instancia 2021/... con la que interpone el presente recurso de alzada.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso de alzada se ha interpuesto dentro del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación de la resolución impugnada. Por ello, el recurso debe ser admitido de acuerdo con las previsiones del artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del 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.

Segundo.- El artículo 100 del 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 determina que 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.

El artículo 102 de la misma ley prevé 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.

Tercero.- De acuerdo con la legislación actualmente vigente y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el beneficio industrial y los gastos generales no forman parte de la base imponible del impuesto.

En el caso que ahora nos ocupa no se discute si el beneficio industrial y los gastos generales forman parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, sino si las partidas correspondientes a dichos conceptos han sido debidamente acreditadas y probadas por LE, S.L.

Es preciso tener en cuenta que cuando la Inspección municipal notificó a la sociedad interesada el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación respecto del ICIO formuló un requerimiento para que la ahora recurrente aportase la documentación necesaria a fin de determinar el coste de ejecución material de la obra realizada en la calle ... de Barcelona.

La recurrente, en respuesta al requerimiento, aportó al expediente diversos documentos en los que se indica que en el precio de la obra se consideran incluidos el beneficio industrial y los gastos generales. No obstante en ninguno de ellos se indica cual es la cantidad que corresponde a dichos conceptos.

En el contrato de ejecución de la obra llave en mano se especifica que el precio convenido es alzado, fijo y cerrado, que incluirá los gastos generales y el beneficio industrial. La emisión de la correspondiente certificación de obra será a origen y en ella se desglosarán todos y cada uno de los trabajos ejecutados, ateniéndose, única y exclusivamente, a las unidades realizadas a los precios previstos en el contrato, la cual será entregada al Promotor, para que la abone dentro de los 5 días siguientes mediante pagaré con vencimiento a 60 días.

Así, la factura núm. ..., de fecha 31 de octubre de 2020, y con vencimiento el 30 de diciembre de 2020, relativa a la última certificación de la obra, la núm. 24, incluye una extensa relación de partidas de materiales, equipos, instalaciones etc necesarios para la ejecución material de la obra y, sin embargo, no desglosa ningún importe relativo al beneficio industrial ni a los costes generales. En el pago de dicha factura no se especifican las cantidades correspondientes al beneficio industrial y los costes generales. Tampoco se desglosan dichas cantidades en el presupuesto realizado por RCS, S.L.. En él se detalla de



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

forma minuciosa el coste de realización de las obras, indicando los precios unitarios y las cantidades de cada uno de los elementos que componen la obra proyectada. Sin embargo en ningún lugar se especifica con detalle el importe de los gastos generales ni el beneficio industrial. Como notas generales al presupuesto se indica que en el presupuesto se deberán considerar como incluidos los gastos directos e indirectos derivados de la ejecución de las obras, así como los generales del industrial y de sus subcontrataciones y también el beneficio industrial, pero en ningún lugar del presupuesto se indica el importe correspondiente a dichas partidas.

En el Acta de recepción del edificio finalizado tampoco se especifica qué importe corresponde al beneficio industrial ni a los costes generales.

De acuerdo con la documentación aportada inicialmente al expediente por la sociedad interesada, no se aporta ninguna que consigne las cantidades abonadas en concepto de beneficio industrial y costes generales. No se incluye la cuantía de tales costes, quedando estas cantidades indeterminadas.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria exige que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En el caso que ahora nos ocupa la recurrente, en respuesta al requerimiento formulado por la inspección, no aportó ningún documento que acreditase los importes de las partidas destinadas al pago del beneficio industrial y los costes generales.

La jurisprudencia se ha pronunciado a este respecto requiriendo que, a fin de que puedan ser descontados el beneficio industrial y los costes generales, es preciso que sean debidamente acreditados por la interesada.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 119/2018 de 7 de febrero de 2018 119/2018 (JUR\2018\147904) dictada en el recurso de apelación 111/2017 en la que se falla a favor de l'Ajuntament de Barcelona se resuelve que:

“El criterio que hemos mantenido en las sentencias de esta misma Sala y Sección 1207/2011, de 17 de noviembre , 397/2012, de 12 de abril , y 1332/2015 de 17 de diciembre , es que no cabe influir en la base imponible del ICIO los gastos generales

y el beneficio industrial del contratista de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102 de la LRHL, por cuanto el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia, los gastos generales, el beneficio industrial del contratista y el IVA. No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos. Prueba que en un principio es diversa como pueden ser los distintos documentos que acreditan la realización de la obra (contrato, presupuesto, certificaciones de obra, facturas...).

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la carga de la prueba indica que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. De ahí que la Sala no comparta los alegatos de la apelante, cuando viene a atribuir al órgano jurisdiccional no sólo la carga probatoria, sino la diligencia procesal que incumbe a la parte. Máxime a la vista de lo que prevé la cláusula 31, acerca del seguimiento e información de los trabajos por parte del comprador (que es Gas Natural).

Junto con lo anterior, las cláusulas del contrato que se invocan, en las que genéricamente se indica que el precio incluye servicios, equipos, maquinaria, beneficio industrial, etc., ni acreditan el importe de tales servicios y tampoco se establece cual es el porcentaje en el que se evalúa dicho beneficio industrial y esa falta de prueba ha de perjudicar a la parte apelante, a quien incumbe la carga de probar que la base imponible del impuesto fijada por la administración incluya los conceptos de gastos generales y beneficio industrial.

(...)

En definitiva, el indicado contrato de construcción no acredita el importe de las partidas, cuya exclusión se pretende ni se ha acreditado en las facturas abonadas el pago por parte de la apelante del concepto del beneficio industrial ni de los gastos generales.

Hemos de reiterar que este debate es meramente probatorio y la prueba de la existencia e importe de dichas partidas compete a la apelante, toda vez que para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos, en consonancia con el citado artículo 105 LGT, relativo a la carga de la prueba.

En igual sentido se ha pronunciado el TSJ Madrid, en su Sentencia de 22-12-2015, (rec. 1206/2014), en un caso en que <<la parte recurrente en momento alguno ha acreditado la existencia de esas partidas o unidades de obras, tan solo las menciona mediante porcentajes, sin demostración documental de su existencia, con una



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

remisión genérica a las certificaciones de obra ya cuestionadas en sede administrativa por la propia inspección municipal, sin que sea posible deducirla, ya que no se aporta ni un solo documento contable y reconoce la recurrente, que en este caso, se trataba de un precio alzado, sin que se especificara el beneficio industrial en la certificación final de la obra y sin que se desprenda su integración en la base imponible y su cuantía, por lo que convierte su alegación en pura retórica sin prueba alguna de respaldo, debiendo considerar en tal sentido congruente la decisión administrativa.>>”

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 500/2016 de 11 mayo dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 100/2015 (JUR\2016\200636) interpreta que:

“<< No se niega que de acuerdo con la interpretación jurisprudencial (STS de 14 de mayo de 2010, en sus F.J. 3º y 4º) del concepto legal de "coste real y efectivo de la obra" deben excluirse algunas partidas de gastos que no encajan en el concepto de coste de la ejecución material entre las cuales se incluyen los gastos generales y el beneficio industrial del contratista cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor. No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos. Prueba que en un principio es diversa como pueden ser los distintos documentos que acreditan la realización de la obra (contrato, presupuesto, certificaciones de obra, facturas...).

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la carga de la prueba indica que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

(...)

No puede admitirse esta pretensión apoyada en meras suposiciones e hipótesis pues se desconoce, al no estar desglosadas específicamente en las facturas, si efectivamente se abonaron por el constructor dichas partidas y además en que porcentaje para admitir su exclusión de la base imponible del ICIO.”

En el mismo sentido se expresa el Consell Tributari de Barcelona en el dictamen emitido el 26 de abril de 2017, expediente 354/16, respecto de la exclusión de la base imponible del gasto imputable al beneficio industrial y a los gastos generales:

“Ahora bien, su deducibilidad solo es posible si efectivamente existen como tales: no hay una presunción iuris et de iure que habilite en todo caso a practicarla, siendo absolutamente imprescindible la prueba de su existencia mediante la utilización de cualquiera de las admitidas en derecho. Así se dispone expresamente en el artículo 105 de la Ley General Tributaria al establecer que el sujeto que alegue un derecho debe probarlo. En este caso es el obligado tributario el que ha de probar los hechos que constituyen el fundamento de aquello que alega y, en este sentido, no parece suficiente la invocación genérica de un porcentaje que no aparece establecido en ninguna cláusula del contrato de obras ni tampoco se desprende de documento alguno de los que se incluyen en el expediente administrativo del que trae causa el recurso de alzada interpuesto, salvo, como se verá, un certificado emitido por la empresa constructora en el que consta un porcentaje fijo como beneficio a ella imputable. En consecuencia, el contribuyente que pretende la deducción de determinadas cuantías correspondientes a los elementos controvertidos debe acreditarlos.”

Cuarto.- Pues bien, en este caso concreto, la sociedad interesada alega que no se ha tenido en cuenta el anexo relativo al desglose de la parte correspondiente a la ejecución material, a los gastos generales y al beneficio industrial, que aportó junto al escrito de alegaciones formulado a la propuesta de regularización notificada por la Inspección municipal.

En el anexo o hoja de facturación, firmada digitalmente el 5 de marzo de 2021 por el representante del constructor, se pretende acreditar que el importe del contrato asciende a 2.379.1963,02 euros, desglosándose del siguiente modo:

- a. Coste de ejecución material: 1.999.321,87 euros
- b. Gastos generales, 13% sobre el coste de ejecución material: 259.911,84 euros.
- c. Beneficio industrial, 6% sobre el coste de ejecución material: 119.959,31 euros.

Considera acreditados los gastos generales y el beneficio industrial a posteriori, una vez entregadas todas las facturas con las certificaciones de obras e iniciadas las actuaciones inspectoras. Basa su petición en la STSJCat. 1080/2021, de 11 de marzo, en cuyo FJ3 se declara que no es óbice para la admisibilidad de la deducción de las partidas ahora



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

controvertidas el que su cuantificación concreta se acredite con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras pues esta circunstancia *“no les otorga carencia de valor probatorio alguno como implícitamente parece dar a entender la parte apelante, sino que tienen el valor que como documentos privados les confiere el artículo 1225 Cc, sin que podamos hablar stricto sensu de documentos “ad hoc” sino de documental evacuada y remitida en respuesta al requerimiento previo administrativo del folio 18 del expediente, 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”*. Pues bien, en el caso objeto de este recurso, no se discute sobre la constancia documental de las partidas ahora controvertidas sino de la acreditación de la cuantía concreta a la que ascienden que aparece en un documento emitido y presentado una vez iniciado el procedimiento de inspección correspondiente, en los términos ya señalados, circunstancia que, según entiende el Tribunal en la sentencia y fundamento citados, no puede tener como consecuencia la privación de fuerza probatoria pues debe atenderse al conjunto de pruebas que incorporadas al expediente incidan en la concreción de la fuerza probatoria del documento en el que se especifican las cuantías de las partidas que, de acuerdo con la petición del interesado, han de excluirse de la base imponible calculada por los órganos administrativos.

Como ya se ha señalado, con posterioridad a la iniciación del procedimiento de inspección, el interesado presenta un documento en el que se cuantifica el importe de los gastos generales y del beneficio industrial suscrito por los responsables de la dirección y de la ejecución de la obra en la que se especifican los porcentajes aplicables para la cuantificación de cada uno de los elementos pretendidamente deducibles. A estos efectos es conveniente señalar que en la sentencia adjuntada por el recurrente se señala que *“A mayor abundamiento, tal contrato de ejecución de obra era preexistente a la inspección 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 de 12-12-14 (folio 49 EA), en la que ya se hace mención expresa diferenciadora sobre los concretos porcentajes relativos a beneficio empresarial (6%) y a gastos generales (13%), mención esta corroborada posteriormente por certificación del arquitecto director de la obra de 24-3-15 (folio 29 EA) en donde se remarca que “las obras ejecutadas por.... Son por importe de... correspondiendo el 19% de lo contratado (...) a gastos generales y beneficio industrial del constructor”*. Es decir, se debe integrar la prueba concreta controvertida con el resto de las que permitan declarar la fuerza

probatoria de la alegada por el obligado. Pues bien, en el caso particular sobre el que debe pronunciarse el Consell Tributari resulta del expediente documentación acreditativa en la que se consignan las partidas controvertidas, cláusula cuarta del contrato, en los términos señalados en la sentencia de referencia por lo cual no cabe sino aplicar a este caso particular lo declarado en la misma por ser supuestos, el enjuiciado y el ahora analizado, coincidentes.

Por lo cual debe admitirse en este punto concreto la pretensión del recurrente.

Solicita asimismo el contribuyente que se excluyan del coste efectivo de las obras a) el correspondiente al beneficio industrial y a los gastos generales consignado en las facturas emitidas por LM, S.L. como consecuencia de la realización de las obras de catas. Considera el obligado que están acreditadas al consignarse las cuantías concretas de cada uno de los conceptos señalados, b) los importes de los honorarios profesionales satisfechos como consecuencia de la anterior ejecución de las obras, de acuerdo con el artículo 102 del TRLRHL, y especificados en las facturas emitidas, y c) las realizadas como consecuencia de las acometidas de agua, electricidad y alcantarillado facturados por las empresas realizadoras de las obras de acometida, en particular, las empresas comercializadoras de tales suministros. Basa su petición en el artículo 4.i) de la OF 2.1 reguladora del impuesto y subsidiariamente en la condición de sustitutas del contribuyente que debe atribuirse a las mencionadas constructoras tal y como establece el artículo 102.2 del TRLRHL.

Respecto de estas pretensiones, consta en el expediente que el órgano inspector, con carácter general, denegó su deducibilidad con fundamento en la ausencia de uno de los requisitos exigidos en la normativa del impuesto, a saber: que el realizador material de la obra tuviera la condición de contratista. Esta afirmación se basó originariamente en la información obtenida del Registro Mercantil. Sin embargo, en el Informe que acompaña a la liquidación del impuesto, que pone fin al procedimiento inspector, se basa la citada exclusión en la declaración del perito técnico del IMH que interviene en las actuaciones de valoración de la obra.

Sobre esta última cuestión, hay que poner de manifiesto que de la información incorporada al expediente, Registro Mercantil, se deduce que, si bien el objeto social de la empresa afectada es la promoción, en el mismo documento consta que la actividad que realiza esta última es la de construcción de acuerdo con la clasificación de actividades del CNAE, nº 4121-Construcción de edificios residenciales. No cabe pues duda de que es una empresa constructora a los efectos del impuesto. En este sentido, en el Informe adjunto a la Resolución del órgano inspector, que como se ha dicho pone fin al procedimiento



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

inspector, se lee que: *“En aquest mateix context, les factures aportades per la industrial LM, S.A., que incorporen un desglossament que diferencia el cost d’execució material del benefici industrial i les despeses generals, presenten una aplicació improcedent d’aquests conceptes ja que, tal i com apunta el tècnic de la inspecció que va efectuar la valoració de la documentació de costos aportada, aquesta empresa només es fa càrrec d’una part de l’obra, situació aquesta que el separa de la figura del contractista i, per tant, de la possibilitat de l’aplicació d’aquestes reduccions.”* Es decir, con esta exclusiva fundamentación considera el inspector jefe en el Informe citado que el emisor de la factura no tiene la condición de contratista por lo que deniega la deducibilidad de las partidas que el interesado entiende que no deben formar parte de la base imponible del impuesto. Sin embargo, tal denegación no encuentra apoyo en prueba adicional alguna que conste en el expediente, de manera que teniendo en cuenta el conjunto de las que obran en este último, en particular la inscripción registral a la que se ha hecho referencia, y sin otro fundamento que la declaración del técnico del IMH, procede declarar que a los efectos que ahora interesan el emisor de la factura goza de la condición de contratista y, en consecuencia, debe analizarse la pretensión del recurrente.

Pues bien constan, debidamente acreditadas, según se refleja en las facturas nº ..., ..., ..., ..., ... y ... incluidas en el expediente, las cantidades correspondientes a los gastos generales y al beneficio industrial, especificándose los porcentajes imputables a cada una de las mismas. Además las facturas de referencia fueron emitidas durante el año 2018 con ocasión de la realización y finalización de los trabajos contratados. En consecuencia, desde esta perspectiva, debe reducirse la base del impuesto en el importe a que ascienden las mismas, al estar debidamente acreditadas de acuerdo con lo declarado reiteradamente por los órganos jurisdiccionales en los términos ya expuestos.

Por todo lo cual debe estimarse esta pretensión del obligado tributario en cuanto al importe del beneficio industrial y el de los gastos generales.

También considera el recurrente que deben ser deducidas de la base imponible las cuantías de los honorarios satisfechos a profesionales por los servicios prestados en relación con la emisión de informes y análisis previos de profesionales (arquitectos, aparejadores u otros técnicos) respecto de las catas. En efecto, el artículo 102 del TRLRHL prevé expresamente la exclusión de los honorarios satisfechos a profesionales por las prestaciones de servicios realizados con ocasión de las obras contratadas siempre que, claro está, queden

suficientemente acreditadas. Pues bien, no constan en el expediente facturas destinadas específicamente a cubrir el coste de servicio profesional alguno, tampoco consta ningún documento que acredite que se ha prestado el servicio ni tampoco referencia concreta a los profesionales que en su caso hayan intervenido. En efecto, en las facturas nº ..., ... y ..., en las que se consignan las cuantías concretas que según el recurrente deben reducirse de la base imponible, no aparece referencia alguna a “servicios para realizar informes y/o análisis previos de arquitectos, aparejadores u otros técnicos”, según declara el obligado en el escrito de interposición del recurso, por lo cual no cabe atribuir el importe citado consignado a un servicio profesional concreto.

En consecuencia, no cabe estimar la solicitud de la deducibilidad de los honorarios por no resultar acreditada suficientemente tal calificación.

En relación con el importe del coste de las obras consistentes en las acometidas del agua, luz y alcantarillado realizadas por las empresas citadas, el artículo 4.i) de la OF reguladora del impuesto, 2.1, dispone expresamente que no son actos sujetos *“Las construcciones, instalaciones, y obras hechas en la vía pública por particulares o por las empresas suministradoras de servicios públicos, que corresponden tanto a las obras necesarias para la apertura de calas y pozos, colocación de postes de soporte, canalizaciones, conexiones y, en general, cualquier remoción del pavimento o aceras, como las necesarias para la reposición, reconstrucción o arreglo de lo que se haya podido dañar con las calas mencionadas”*. Sobre esta base considera el recurrente que no pueden formar parte de la base imponible del impuesto los importes de las mismas. En este caso concreto las obras fueron realizadas por las empresas suministradoras correspondientes y compañías constructores y constan en el expediente las facturas emitidas al efecto. Así, E distribución de electricidad, factura con documento nº 99/... emitida el 9-10-18, por importe de 747,98, euros acometida de electricidad; AB, factura con documento 99/..., de fecha 27-11-2018, por importe de 2.380,82 euros, acometida de agua; FCC factura con documento 99/... de fecha 10-4-19, por importe de 4.563,5 euros, acometida de alcantarillado, y con documento 99/... de fecha de 17-1-20, por importe de 3.964,34 euros, acometida de alcantarillado.

El recurrente pretende la deducibilidad de las cuantías señaladas al amparo de la norma de no sujeción transcrita. No discute la naturaleza de los importes controvertidos sino que considera que no deben incluirse en la cuantificación del impuesto al no estar sujeta la obra realizada por mandato expreso de la norma citada.



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

Corresponde, pues, ahora concretar si de acuerdo con la norma prevista en el artículo 4.i) de la OF antes transcrito, los citados importes son subsumibles en el coste de ejecución material de la obra que constituye la base imponible.

Pues bien de acuerdo con lo anterior, no cabe sino concluir que, acreditada según derecho la existencia e importe de las obras realizadas en los términos expuestos en este mismo fundamento, este último debe excluirse de la base imponible por constituir el coste de una obra cuya no sujeción está expresamente declarada en el artículo 4.i) de la OF reguladora del impuesto, nº 2.1. Pues en este supuesto particular, la norma aplicable excluye expresamente del ámbito objetivo del hecho imponible las obras controvertidas y, por lo tanto, excluye asimismo de la dimensión cuantitativa de este último, base imponible, el coste de las mismas pues su realización reúne todos los requisitos establecidos en la norma de no sujeción en la que basa su pretensión el contribuyente. En efecto, se trata de obras llevadas a cabo por los sujetos previstos, compañías suministradoras, E y AB, y particulares, FCC, consistentes en las obras de acometida de luz, agua y alcantarillado, obras necesarias para la instalación de las conexiones y canalización de los suministros correspondientes. Todo ello al margen de cualquier consideración sobre su naturaleza. Sea cual sea esta última queda fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Por todo lo anteriormente expuesto, se considera que el coste real y efectivo de la obra que constituye la base imponible del ICIO debe reducirse en las cuantías correspondientes a las partidas no computables en los términos declarados en este fundamento jurídico.

Quinto.- La sociedad interesada alega que en la resolución de la Inspección se citan resoluciones del Consell Tributari que no son normativa ni jurisprudencia y que causan indefensión a la interesada por no tener acceso a las mismas.

En este sentido es preciso hacer mención de la normativa reguladora del Consell Tributari de Barcelona en la que se le describe y se determinan sus funciones.

El artículo 161 del 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 prevé que el municipio de Barcelona tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en esta ley.

El 14 de junio de 2006 entró en vigor la ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona. En su artículo primero se dispone que:

“El Municipio de Barcelona, capital de Cataluña, en virtud de lo previsto en los artículos 137 y 142 de la Constitución y para la gestión efectiva de sus respectivos intereses, goza de las especialidades que le reconoce la presente Ley en materias de competencia estatal.

2. El régimen especial del municipio de Barcelona se integra por lo dispuesto en la presente Ley y en la Ley del Parlamento de Cataluña 22/1998, de 30 de diciembre, de la Carta Municipal de Barcelona, en aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional sexta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local.”

En el artículo 47 de esta ley se regula el Consell Tributari de Barcelona estableciendo que es el órgano especializado al que se encomiendan, en los términos previstos en su Reglamento Orgánico, las funciones de dictaminar las propuestas de resolución de recursos interpuestos contra los actos de aplicación de los tributos y precios públicos y demás ingresos de derecho público.

El funcionamiento del Consell Tributari se basará en criterios de independencia técnica, objetividad, celeridad y gratuidad. Su composición, competencias, organización y funcionamiento se regulará, en lo no determinado por esta Ley, por el Reglamento Orgánico.

El Consejo Municipal aprobará el Reglamento Orgánico del Consejo Tributario y éste se podrá dotar de normas internas de funcionamiento, en el marco de esta Ley y del Reglamento Orgánico Municipal.

En el artículo 1 del Reglamento Orgánico del Consell Tributari, aprobado el 29 de junio de 2012 (BOPB 17/07/12) se establece que el Consell Tributari tiene como finalidad garantizar la resolución imparcial y ajustada a derecho de los recursos interpuestos por los ciudadanos y ciudadanas y las entidades en asuntos de su competencia, así como asesorar a los órganos del Ayuntamiento de Barcelona en materia de ingresos de derecho público.



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 de la publicidad de las resoluciones del Consell Tributari estas pueden ser consultadas con carácter general en la página web:

<https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/canal/thesaurus>,

<https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/canal/impost-sobre-construccions-installacions-i-obres>

Sexto.- En cuanto a la falta de motivación en la Resolución de la Inspección municipal alegada por la recurrente cabe decir que la resolución de la Dirección de la Inspección del Institut Municipal d'Hisenda, ahora impugnada, incluye una extensa fundamentación jurídica que detalla tanto la normativa y jurisprudencia actualmente vigente y aplicable al caso, como la descripción de los hechos acaecidos que constituyen una infracción tributaria y que son objeto de la sanción.

Se especifica el contenido de los artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria así como de las ordenanzas fiscales que han sido tenidos en cuenta para la resolución del expediente.

En cuanto a la forma y extensión que debe tener la motivación la jurisprudencia del Tribunal Supremo es clara al respecto. En numerosas sentencias se interpreta la cuestión.

La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 27 octubre 2010 dictada en el Recurso de Casación 3206/2005 (RJ\2010\7715) interpreta que:

“El motivo debe igualmente desestimarse, puesto que en la liquidación se cumplen todos los requisitos expresados en el artículo 124.1 LGT, como acertadamente se indica en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos jurídicos se aceptan en lo sustancial. Además, pese a lo dicho por el recurrente en su escrito de interposición, la existencia de indefensión es determinante de la anulabilidad del acto administrativo, como expresamente se establece en el artículo 63.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, de tal forma que, si el interesado ha tenido la oportunidad de defenderse, alegando, como aquí ha hecho, sobre las cuestiones determinantes de la modificación de su autoliquidación, no puede acogerse una

nulidad del acto, pues ello sería reiterar actuaciones, que volvería a reproducirse para repetir los mismos motivos de impugnación, en contra de los más elementales principios de economía procesal.”

La sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 20 septiembre 2012 dictada en el Recurso de Casación 4868/2009 (RJ\2012\9205) resuelve que:

“la falta de motivación ha de analizarse caso por caso, dependiendo de numerosas y singulares circunstancias en cada caso, puesto que habrá declaraciones o autoliquidaciones que por su complejidad técnica y jurídica, precisen una justificación más detallada, en cambio otras que por su simplicidad o sencillez queden suficiente y correctamente motivadas y justificadas señalando los errores cometidos y la normativa aplicable.”

La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 diciembre 1988 (RJ\1988\10293) también se expresa en los mismos términos:

“La motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones. Ante todo y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. Pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto de determinado contenido- no es sólo una elemental cortesía sino que constituye una garantía para el administrado que podrá así impugnar en su caso el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se apoya; en último término la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -art. 106,1 de la Constitución- que sobre el texto de aquélla podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios.

La falta de motivación o la motivación defectuosa pueden integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante y el deslinde de ambos supuestos ha de hacerse atendiendo a un criterio que tiene dos manifestaciones : a) desde un punto de vista subjetivo y dado que el procedimiento administrativo tiene una función de garantía del administrado habrá que indagar si realmente ha existido o no una indefensión -art. 48,2 de la Ley de Procedimiento Administrativo-; b) en el aspecto objetivo y puesto que el proceso tiene por objeto determinar si el acto impugnado se ajusta o no a Derecho -art. 83 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956\1890y NDL 18435)- será preciso verificar si se cuenta o no con los datos necesarios para llegar a la conclusión indicada.”



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

Por todo lo anteriormente expuesto se puede concluir que la resolución del Director de Inspección del Institut Municipal d'Hisenda ahora impugnada no adolece de ningún vicio de nulidad ni tampoco de anulabilidad por carecer de motivación. En la resolución se describen de forma detallada los hechos ocurridos y la normativa aplicable a la cuestión que se resuelve en ella.

El Consell Tributari, en su dictamen emitido el 11 de enero de 2016 en el expediente 417/15, es claro al respecto:

“Sentado lo anterior, debe decirse que respecto a la ausencia de motivación alegada la jurisprudencia señala que la motivación "ha de ser necesariamente lo suficientemente amplia como para que se puedan conocer las razones determinantes de la decisión de que se trate; de tal suerte que si la motivación no existe, o se formula en términos tan genéricos e inexpresivos que ninguna luz aporta sobre dichas razones, el acto debe considerarse anulable (Ss. 13 de julio de 1998 y 20 de diciembre de 2000)". Pero sentado ello, la propia jurisprudencia citada establece: "la exigencia aludida no puede superar el límite indicado, convirtiendo esa necesidad de sucinta expresión de los motivos en exhaustica expresión justificativa del acto administrativo, y sí basta, por el contrario, que se suministren los elementos necesarios para que el destinatario del mismo pueda conocer suficientemente el razonamiento lógico y jurídico que ha conducido a la decisión de que se trate (Ss. 29 de abril de 1997, 9 de marzo de 1998 y 16 de diciembre de 1997)". Trasladando este planteamiento a nuestro caso se aprecia, de una parte, que según se indica en las resoluciones sancionadoras cuestionadas, la Inspectora jefa ha resuelto los respectivos expedientes sancionadores de acuerdo con las propuestas que se adjuntan. Propuestas cuyo traslado constituye lo que la doctrina jurisprudencial y científica califica como motivación "in aliunde", consistente, en base al principio de unidad del expediente, en "la ficción de considerar que forma parte de la motivación del acto la propuesta o informe que le precede (Ss. 7 de abril de 1956; 7 de junio de 1970, 19 de enero de 1974 y 24 de febrero de 1978)".

En este caso, la falta de motivación esgrimida no alcanza ni al mero grado de irregularidad administrativa: el art. 215 de la Ley General Tributaria, y el artículo 54 de la Ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común sólo exige, en determinados supuestos, que las

resoluciones deberán ser motivadas con "sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho".

Así, habida cuenta que en la propuesta en base a la cual se han dictado las resoluciones sancionadoras, constan no sólo los cargos sino los hechos y los fundamentos de derecho que sirven de soporte a dichas resoluciones, es evidente que la recurrente disponía de los datos necesarios para defenderse frente a ésta. Desde otro punto de vista, aún en la hipótesis de que no se hubiese trasladado a la recurrente la propuesta, lo cierto es que mediante su escrito de recurso aquélla demuestra conocer los hechos y fundamentos de derecho relacionados, por lo que constituiría un formalismo excesivo, contrario al principio de eficacia de la Administración consagrado en el art. 103.1 de la Constitución y que se establece con carácter general en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, el que se acordase la nulidad del acto por la razón de que se trata. Máxime si se recuerda el principio según el cual la teoría de las nulidades, en el ámbito de la actuación administrativa, debe aplicarse con exquisita prudencia, parsimonia y moderación."

Séptimo.-En consecuencia, por todo lo anteriormente expuesto, se considera que la base imponible del impuesto fijada por el órgano administrativo correspondiente debe reducirse en los importes señalados en el Fundamento Jurídico cuarto de esta propuesta de resolución.

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

SE PROPONE

ESTIMAR parcialmente el recurso de alzada interpuesto; ANULAR la liquidación recurrida y cuantificar la cuota de acuerdo con lo declarado en el fundamento jurídico cuarto de esta propuesta de resolución; DESESTIMAR en todo lo demás.