



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: 1457/21

Expedient de gestió: 2021RCAL...

Número de registre: 2021/...

Recurrent: LE, S.L.

Tribut: Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

Objecte tributari: ...

Quota: 42.337,39 euros

Data de presentació del recurs: 20/7/2021

El Consell Tributari, reunit en sessió de 22 de desembre de 2022, coneixent del recurs presentat per LE, S.L., i després d'haver sentit 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.- És objecte del present recurs la liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, número de rebut CI2021... meritat a conseqüència de les obres realitzades al carrer ... de Barcelona.

2.- La societat interessada al·lega que les partides corresponents a despeses generals i benefici industrial no han de formar part de la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres. Aporta com a prova el contracte, la certificació final d'obra, l'acta de lliurament de l'edifici i el valor consignat a l'assegurança decennal.

Informa que RCS SL va emetre la factura núm. ... de 31/10/2020 l'objecte del qual és la certificació núm. 24 pels treballs realitzats al carrer ... de Barcelona i que en el seu

desglossament s'especifica que l'import de l'execució material va pujar a 1.999.321,87 euros; la partida de despeses generals va ser de 259.911,84 euros i el benefici industrial de 119.959,31 euros.

Exposa que la Inspecció municipal no va donar valor a la certificació esmentada per haver-se emès després de l'inici de les actuacions inspectores, quan la justificació s'havia d'haver fet a origen. Entén que s'està imposant una sèrie de requisits que no consten a la llei d'hisendes locals ni a la jurisprudència.

Indica que en la resolució de la Inspecció se citen resolucions del Consell Tributari que no són normativa ni jurisprudència i que causen indefensió a la interessada per no tenir-hi accés.

També argumenta una manca de motivació absoluta que origina indefensió.

Al·lega que les factures emeses per la constructora LM, S.A. inclouen les despeses generals i el benefici industrial, estant expressament detallat l'import de les partides al desglossament de les factures. No obstant això, la inspecció va considerar que aquestes partides no poden ser excloses perquè no es tracta d'una empresa constructora, en base a la informació continguda al registre mercantil.

Demana que s'excloquin de la base imposable les factures dels serveis de cales ja que no formen part de la base imposable de l'ICIO.

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:

- El 10 de febrer de 2021 la Inspecció Municipal va notificar a LE, S.L. l'inici d'actuacions inspectores de comprovació a fi de regularitzar la situació tributària de la recurrent en relació a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres meritat a conseqüència de les obres realitzades al carrer ... de Barcelona.



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 la comunicació es requeria a LE, S.L. perquè aportés, entre altres, la documentació que acredités, de forma completa, les partides que componien la totalitat del cost d'execució material de l'obra, acompanyada de qualsevol tipus de documentació acreditativa, per constituir aquest cost la base imposable de l'impost.

- En resposta al requeriment formulat per la Inspecció, la recurrent va aportar a l'expedient, entre d'altra, la documentació següent:

a) Contracte d'execució de l'obra clau en mà, signat entre H, S.L. (posteriorment absorbida per LE, S.L.) i RCS, S.L. en què ambdues parts acorden el següent:

a. Clàusula 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. Clàusula quarta: *“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. Clàusula dissetena: *“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. Clàusula vintena: *“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. Clàusula vint-i-cinc: *“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 recepció de l'edifici finalitzat en què s'acredita que el cost final de l'obra, incloent-hi l'execució material, les despeses generals i el benefici industrial del constructor és de 2.379.193,02 euros.
- c) Pressupost realitzat per RCS, S.L. en què es detalla el cost de realització de les obres l'import total de les quals ascendeix a 2.296.871,78 euros. Com a notes generals al pressupost s'indica que en el pressupost s'hauran de considerar incloses les despeses directes i indirectes derivades de l'execució de les obres, així com els generals de l'industrial i de les seves subcontractacions. També el benefici industrial. Al pressupost s'indiquen els preus unitaris i les quantitats de cadascun dels elements que componen l'obra projectada. No s'hi especifica l'import de les despeses generals ni el benefici industrial.
- d) Factura núm. ..., de data 31/10/2000 i amb venciment 30 de desembre del 2020, relativa a la certificació d'obra núm. 24 (última), signada electrònicament el 5 de novembre de 2020 pel representant del constructor, en què es detallen les diferents partides del cost de l'obra. Al resum de la certificació s'indica que el total acumulat a la certificació núm. 24 ascendeix a 2.379.193,02€, sense fer-se menció alguna a les despeses generals ni al benefici industrial.

- Dins de la tramitació de l'expedient de regularització tributària iniciat per la Inspecció municipal es va notificar a la recurrent una proposta de regularització de l'ICIO en què es va atorgar un termini de 10 dies hàbils perquè formulés totes les al·legacions que considerés oportunes. El 7 de maig del 2021, mitjançant correu electrònic, la interessada va formular escrit d'al·legacions a la proposta aportant a l'expedient un annex relatiu 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

desglossament de la part corresponent a l'execució material, a les despeses generals i al benefici industrial. A l'annex o **fulla** de facturació, signada digitalment el 5 de març de 2021 pel representant del constructor, es pretén acreditar que l'import del contracte ascendeix a 2.379.1963,02 euros, desglossant-se de la manera següent:

- a. Cost d'execució material: 1.999.321,87 euros
- b. Despeses generals, 13% sobre el cost d'execució material: 259.911,84 euros.
- c. Benefici industrial, 6% sobre el cost execució material: 119.959,31 euros.

- El 16 de juliol de 2021 l'Institut Municipal d'Hisenda va notificar a LE, S.L. la Resolució de la Direcció d'Inspecció on es desestimen les al·legacions formulades i es confirma la proposta de regularització. Al costat de la Resolució es va notificar la liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres núm. CI2021... per import de 42.337,39 euros.

- El 20 de juliol de 2021 la mercantil interessada va presentar la instància 2021/... amb què interposa aquest recurs d'alçada.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs d'alçada s'ha interposat dins el termini d'un mes a comptar des de l'endemà de la notificació de la resolució impugnada. Per això, el recurs ha de ser admès d'acord amb les previsions de 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, en concordança amb l'article 14.2.c) del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals.

Segon.- L'article 100 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals determina que l'impost sobre

construccions, instal·lacions i obres és un tribut indirecte el fet imposable del qual està constituït per la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent, s'hagi obtingut o no aquesta llicència, o per a la qual s'exigeixi presentació de declaració responsable o comunicació prèvia, sempre que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament de la imposició.

L'article 102 de la mateixa llei preveu 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 a aquest efecte 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.

Tercer.- D'acord amb la legislació vigent actualment i la jurisprudència del Tribunal Suprem, el benefici industrial i les despeses generals no formen part de la base imposable de l'impost.

En el cas que ara ens ocupa no es discuteix si el benefici industrial i les despeses generals formen part de la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, sinó si les partides corresponents a aquests conceptes han estat degudament acreditades i provades per LE, S.L.

Cal tenir en compte que quan la Inspecció municipal va notificar a la societat interessada l'inici d'actuacions inspectores de comprovació respecte de l'ICIO va formular un requeriment perquè l'ara recurrent aportés la documentació necessària per determinar el cost d'execució material de l'obra realitzada al carrer ... de Barcelona.

La recurrent, en resposta al requeriment, va aportar a l'expedient diversos documents en què s'indica que en el preu de l'obra es consideren inclosos el benefici industrial i les



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

despeses generals. No obstant això, en cap no s'indica quina és la quantitat que correspon als conceptes esmentats.

Al contracte d'execució de l'obra clau en mà s'especifica que el preu convingut és alçat, fix i tancat, que inclourà les despeses generals i el benefici industrial. L'emissió de la certificació d'obra corresponent serà a origen i s'hi desglossaran tots i cadascun dels treballs executats, atenent-se, única i exclusivament, a les unitats realitzades als preus previstos en el contracte, la qual serà lliurada al Promotor, perquè l'aboni dins dels 5 dies següents mitjançant pagaré amb venciment a 60 dies.

Així, la factura núm. ..., de data 31 d'octubre de 2020, i amb venciment el 30 de desembre de 2020, relativa a la darrera certificació de l'obra, la núm. 24, inclou una extensa relació de partides de materials, equips, instal·lacions etc. necessaris per a l'execució material de l'obra i, tanmateix, no desglossa cap import relatiu al benefici industrial ni als costos generals. En el pagament de la factura esmentada no s'especifiquen les quantitats corresponents al benefici industrial i els costos generals. Tampoc no es desglossen les esmentades quantitats en el pressupost realitzat per RCS, S.L. S'hi detalla de manera minuciosa el cost de realització de les obres, indicant els preus unitaris i les quantitats de cadascun dels elements que componen l'obra projectada. No obstant això, enlloc no s'especifica amb detall l'import de les despeses generals ni el benefici industrial. Com a notes generals al pressupost s'indica que en el pressupost s'hauran de considerar com a incloses les despeses directes i indirectes derivades de l'execució de les obres, així com els generals de l'industrial i de les seves subcontractacions i també el benefici industrial, però enlloc del pressupost s'indica l'import corresponent a les partides esmentades.

A l'Acta de recepció de l'edifici finalitzat tampoc no s'especifica quin import correspon al benefici industrial ni als costos generals.

D'acord amb la documentació aportada inicialment a l'expedient per la societat interessada, no se n'aporta cap que consignï les quantitats abonades en concepte de benefici industrial i

costos generals. No s'hi inclou la quantia d'aquests costos, i aquestes quantitats queden indeterminades.

L'article 105 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària exigeix que en els procediments d'aplicació dels tributs qui faci valer el seu dret haurà de provar-ne els fets constitutius. En el cas que ara ens ocupa la recurrent, en resposta al requeriment formulat per la inspecció, no va aportar cap document que acredités els imports de les partides destinades al pagament del benefici industrial i els costos generals.

La jurisprudència s'ha pronunciat sobre això requerint que, a fi que puguin ser descomptats el benefici industrial i els costos generals, cal que siguin degudament acreditats per la interessada.

La Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya núm. 119/2018 de 7 de febrer de 2018 119/2018 (JUR\2018\147904) dictada en el recurs d'apel·lació 111/2017 en la qual es dictamina a favor de l'Ajuntament de Barcelona es resol 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 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



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

atribuir al òrgano 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 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 Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya núm. 500/2016 d'11 maig dictada en el recurs contenciós administratiu 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 mateix sentit s'expressa el Consell Tributari de Barcelona al dictamen emès el 26 d'abril de 2017, expedient 354/16, respecte de l'exclusió de la base imposable de la despesa imputable al benefici industrial i a les despeses generals:



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

“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.”

Quart.- Doncs bé, en aquest cas concret, la societat interessada al·lega que no s'ha tingut en compte l'annex relatiu al desglossament de la part corresponent a l'execució material, a les despeses generals i al benefici industrial, que va aportar juntament amb l'escrit d'al·legacions formulat a la proposta de regularització notificada per la Inspecció municipal.

A l'annex o full de facturació, signat digitalment el 5 de març de 2021 pel representant del constructor, es pretén acreditar que l'import del contracte ascendeix a 2.379.1963,02 euros, desglossant-se de la manera següent:

- a. Cost d'execució material: 1.999.321,87 euros
- b. Despeses generals, 13% sobre el cost d'execució material: 259.911,84 euros.
- c. Benefici industrial, 6% sobre el cost execució material: 119.959,31 euros.

Considera acreditades les despeses generals i el benefici industrial a posteriori, un cop lliurades totes les factures amb les certificacions d'obres i iniciades les actuacions inspectores. Basa la seva petició a la STSJCat. 1080/2021, d'11 de març, en l'FJ3 del qual es declara que no és obstacle per a l'admissibilitat de la deducció de les partides ara controvertides el que la seva quantificació concreta s'acrediti amb posterioritat a l'inici de les actuacions inspectores doncs aquesta circumstància *“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”*. Doncs bé, en el cas objecte d'aquest recurs, no es discuteix sobre la constància documental de les partides ara controvertides sinó de l'acreditació de la quantia concreta a què ascendeixen que apareix en un document emès i presentat una vegada iniciat el procediment d'inspecció corresponent, en els termes ja assenyalats, circumstància que, segons entén el Tribunal en la sentència i fonament esmentats, no pot tenir com a conseqüència la privació de força probatòria ja que s'ha d'atendre el conjunt de proves que incorporades a l'expedient incideixin en la concreció de la força probatòria del document on s'especifiquen les quanties de les partides que, d'acord amb la petició de l'interessat, s'han d'excloure de la base imposable calculada pels òrgans administratius.

Com ja s'ha assenyalat, amb posterioritat a la iniciació del procediment d'inspecció, l'interessat presenta un document on es quantifica l'import de les despeses generals i del benefici industrial subscrit pels responsables de la direcció i l'execució de l'obra on s'especifiquen els percentatges aplicables per a la quantificació de cadascun dels elements pretesament deduïbles. A aquests efectes és convenient assenyalar que a la sentència adjuntada pel recurrent s'assenyala 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*



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 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”. És a dir, cal integrar la prova concreta controvertida amb la resta de les que permetin declarar la força probatòria de l'al·legada per l'obligat. Doncs bé, en el cas particular sobre el qual s'ha de pronunciar el Consell Tributari resulta de l'expedient documentació acreditativa en què es consignen les partides controvertides, clàusula quarta del contracte, en els termes assenyalats a la sentència de referència per la qual cosa no cal sinó aplicar a aquest cas particular el que s'ha declarat per ser suposats, l'enjudiciat i l'ara analitzat, coincidents.

Per això cal admetre en aquest punt concret la pretensió del recurrent.

Demana així mateix el contribuent que s'exclouin del cost efectiu de les obres a) el corresponent al benefici industrial i a les despeses generals consignat a les factures emeses per LM, S.L. com a conseqüència de la realització de les obres de cales. Considera l'obligat que estan acreditades en consignar-se les quanties concretes de cadascun dels conceptes assenyalats, b) els imports dels honoraris professionals satisfets com a conseqüència de l'execució anterior de les obres, d'acord amb l'article 102 del TRLRHL, i especificats a les factures emeses, i c) les realitzades com a conseqüència de les connexions d'aigua, electricitat i clavegueram facturats per les empreses realitzadores de les obres de connexió de servei, en particular, les empreses comercialitzadores d'aquests subministraments. Basa la petició a l'article 4.i) de l'OF 2.1 reguladora de l'impost i subsidiàriament en la condició de substitutes del contribuent que s'ha d'atribuir a les constructores esmentades tal com estableix l'article 102.2 del TRLRHL.

Respecte d'aquestes pretensions, consta a l'expedient que l'òrgan inspector, amb caràcter general, va denegar la seva deduïbilitat amb fonament en l'absència d'un dels requisits exigits a la normativa de l'impost, és a dir: que el realitzador material de l'obra tingués la condició de contractista. Aquesta afirmació es va basar originàriament en la informació obtinguda del Registre Mercantil. No obstant això, a l'Informe que acompanya la liquidació

de l'impost, que posa fi al procediment inspector, es basa l'exclusió esmentada en la declaració del pèrit tècnic de l'IMH que intervé en les actuacions de valoració de l'obra.

Sobre aquesta darrera qüestió, cal posar de manifest que de la informació incorporada a l'expedient, Registre Mercantil, es dedueix que, si bé l'objecte social de l'empresa afectada és la promoció, al mateix document consta que l'activitat que realitza aquesta última és la de construcció d'acord amb la classificació d'activitats del CNAE, núm. 4121-Construcció d'edificis residencials. No hi ha dubte que és una empresa constructora als efectes de l'impost. En aquest sentit, a l'Informe adjunt a la Resolució de l'òrgan inspector, que com s'ha dit posa fi al procediment inspector, es llegeix 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.”* És a dir, amb aquesta fonamentació exclusiva considera l'inspector en l'informe esmentat que l'emissor de la factura no té la condició de contractista, per la qual cosa denega la deduïbilitat de les partides que l'interessat entén que no han de formar part de la base imposable de l'impost. No obstant això, aquesta denegació no troba suport en cap prova addicional que consti a l'expedient, de manera que tenint en compte el conjunt de les que obren en aquest últim, en particular la inscripció registral a què s'ha fet referència, i sense un altre fonament que la declaració del tècnic de l'IMH, és procedent declarar que als efectes que ara interessin l'emissor de la factura gaudeix de la condició de contractista i, en conseqüència, s'ha d'analitzar la pretensió del recurrent.

Doncs bé consten, degudament acreditades, segons es reflecteix en les factures núm. ..., ..., ..., ... i ... incloses en l'expedient, les quantitats corresponents a les despeses generals i al benefici industrial, especificant-se els percentatges imputables a cadascuna d'aquestes. A més, les factures de referència van ser emeses durant l'any 2018 en ocasió de la realització i finalització dels treballs contractats. En conseqüència, des d'aquesta perspectiva, s'ha de reduir la base de l'impost en l'import a què ascendeixen, en estar



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

degudament acreditades d'acord amb allò declarat reiteradament pels òrgans jurisdiccionals en els termes ja exposats.

Per tot això, cal estimar aquesta pretensió de l'obligat tributari quant a l'import del benefici industrial i el de les despeses generals.

També considera el recurrent que han de ser deduïdes de la base imposable les quanties dels honoraris satisfets a professionals pels serveis prestats en relació amb l'emissió d'informes i anàlisis prèvies de professionals (arquitectes, aparelladors o altres tècnics) respecte de les cales. En efecte, l'article 102 del TRLRHL preveu expressament l'exclusió dels honoraris satisfets a professionals per les prestacions de serveis realitzats en ocasió de les obres contractades sempre que, és clar, quedin suficientment acreditades. Doncs bé, no consten a l'expedient factures destinades específicament a cobrir el cost de cap servei professional, tampoc no consta cap document que acrediti que s'ha prestat el servei ni tampoc referència concreta als professionals que si escau hagin intervingut. En efecte, a les factures núm. ..., ... i ..., en què es consignen les quanties concretes que segons el recurrent s'han de reduir de la base imposable, no apareix cap referència a “serveis per realitzar informes i/o anàlisis previs d'arquitectes, aparelladors o altres tècnics”, segons declara l'obligat a l'escrit d'interposició del recurs, per la qual cosa no cal atribuir l'import esmentat consignat a un servei professional concret.

En conseqüència, no cal estimar la sol·licitud de la deduïbilitat dels honoraris per no resultar acreditada suficientment aquesta qualificació.

En relació amb l'import del cost de les obres consistents en les connexions de servei de l'aigua, llum i clavegueram realitzades per les empreses esmentades, l'article 4.i) de l'OF reguladora de l'impost, 2.1, disposa expressament que no són actes subjectes “*Les construccions, instal·lacions, i obres fetes a la via pública per particulars o per les empreses subministradores de serveis públics, que corresponen tant a les obres necessàries per a l'obertura de cales i pous, col·locació de pals de suport, canalitzacions, connexions i, en general, qualsevol remoció del paviment o voreres, com les necessàries*

per a la reposició, reconstrucció o arranjament del que s'hagi pogut fer malbé amb les cales esmentades". Sobre aquesta base considera el recurrent que no poden formar part de la base imposable de l'impost els imports de les mateixes. En aquest cas concret les obres van ser realitzades per les empreses subministradores corresponents i companyies constructors i consten a l'expedient les factures emeses a aquest efecte. Així, E distribució d'electricitat, factura amb document núm. 99/... emesa el 9-10-18, per import de 747,98 euros, escomesa d'electricitat; AB, factura amb document 99/..., de data 27-11-2018, per import de 2.380,82 euros, escomesa d'aigua; FCC factura amb document 99/... de data 10-4-19, per import de 4.563,5 euros, escomesa de clavegueram, i amb document 99/... de data de 17-1-20, per import de 3.964 ,34 euros, escomesa de clavegueram.

El recurrent pretén la deduïbilitat de les quanties assenyalades a l'empara de la norma de no-subjecció transcrita. No discuteix la naturalesa dels imports controvertits sinó que considera que no s'han d'incloure en la quantificació de l'impost perquè no està subjecta l'obra realitzada per mandat exprés de la norma esmentada.

Correspon, doncs, ara concretar si d'acord amb la norma prevista a l'article 4.i) de l'OF abans transcrit, els imports esmentats són subsumibles en el cost d'execució material de l'obra que constitueix la base imposable.

Doncs bé d'acord amb això anterior, només cal concloure que, acreditada segons dret l'existència i l'import de les obres realitzades en els termes exposats en aquest mateix fonament, aquest últim ha d'excloure's de la base imposable per constituir el cost d'una obra la no subjecció està expressament declarada a l'article 4.i) de l'OF reguladora de l'impost, núm. 2.1. Doncs en aquest supòsit particular, la norma aplicable exclou expressament de l'àmbit objectiu del fet imposable les obres controvertides i, per tant, exclou així mateix de la dimensió quantitativa d'aquest últim, base imposable, el cost d'aquestes, ja que la seva realització reuneix tots els requisits establerts a la norma de no subjecció en què basa la seva pretensió el contribuent. En efecte, es tracta d'obres dutes a terme pels subjectes previstos, companyies subministradores, E i AB, i particulars, FCC, consistents en les obres de connexió de llum, aigua i clavegueram, obres necessàries per a la instal·lació de les connexions i canalització dels subministraments corresponents. Tot



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

això al marge de qualsevol consideració sobre la seva naturalesa. Sigui quina sigui aquesta darrera, queda fora de l'àmbit d'aplicació de l'impost.

Per tot l'anteriorment exposat, es considera que el cost real i efectiu de l'obra que constitueix la base imposable de l'ICIO s'ha de reduir en les quanties corresponents a les partides no computables en els termes declarats en aquest fonament jurídic.

Cinquè.- La societat interessada al·lega que a la resolució de la Inspecció se citen resolucions del Consell Tributari que no són normativa ni jurisprudència i que causen indefensió a la interessada per no tenir-hi accés.

En aquest sentit cal fer esment de la normativa reguladora del Consell Tributari de Barcelona on se'l descriu i se'n determinen les funcions.

L'article 161 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals preveu que el municipi de Barcelona tindrà un règim financer especial, del qual serà supletori el que disposa en aquesta llei.

El 14 de juny del 2006 va entrar en vigor la llei 1/2006, del 13 de març, per la qual es regula el Règim Especial del municipi de Barcelona. A l'article primer es disposa 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.”

A l'article 47 d'aquesta llei es regula el Consell Tributari de Barcelona establint que és l'òrgan especialitzat a què s'encomanen, en els termes previstos al Reglament orgànic, les funcions de dictaminar les propostes de resolució de recursos interposats contra els actes d'aplicació dels tributs i preus públics i la resta d'ingressos de dret públic.

El funcionament del Consell Tributari s'ha de basar en criteris d'independència tècnica, objectivitat, celeritat i gratuïtat. La seva composició, competències, organització i funcionament s'ha de regular, en allò que no determina aquesta Llei, pel Reglament Orgànic.

El Consell Municipal aprovarà el Reglament Orgànic del Consell Tributari i aquest es podrà dotar de normes internes de funcionament, en el marc d'aquesta Llei i del Reglament Orgànic Municipal.

A l'article 1 del Reglament Orgànic del Consell Tributari, aprovat el 29 de juny de 2012 (BOPB 17/07/12) s'estableix que el Consell Tributari té com a finalitat garantir la resolució imparcial i ajustada a dret dels recursos interposats pels ciutadans i ciutadanes i les entitats en assumptes de la seva competència, així com assessorar els òrgans de l'Ajuntament de Barcelona en matèria d'ingressos de dret públic.

Respecte de la publicitat de les resolucions del Consell Tributari aquestes poden ser consultades amb caràcter general a la pàgina web:

<https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/canal/thesaurus>,<https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/canal/impost-sobre-construccions-instal·lacions-i-obres>

Sisè.- Quant a la manca de motivació a la Resolució de la Inspecció municipal al·legada per la recurrent cal dir que la resolució de la Direcció de la Inspecció de l'Institut Municipal d'Hisenda, ara impugnada, inclou una extensa fonamentació jurídica que detalla tant la normativa i jurisprudència actualment vigent i aplicable al cas, com la descripció dels fets esdevinguts infracció tributària i que són objecte de la sanció.

S'especifica el contingut dels articles del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de les hisendes locals, de la Llei 58/2003, de 17 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

desembre, general tributària. així com de les ordenances fiscals que s'han tingut en compte per a la resolució de l'expedient.

Quant a la forma i l'extensió que ha de tenir la motivació, la jurisprudència del Tribunal Suprem és clara sobre això. En nombroses sentències, s'interpreta la qüestió.

La Sentència del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 2a) de 27 octubre 2010 dictada en el Recurs de Cassació 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 sentència del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 2a) de 20 setembre 2012 dictada en el Recurs de Cassació 4868/2009 (RJ\2012\9205) resol 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 Sentència del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa) de 31 desembre 1988 (RJ\1988\10293) també s'expressa en els mateixos termes:

“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.”

Per tot l'exposat es pot concloure que la resolució del Director d'Inspecció de l'Institut Municipal d'Hisenda ara impugnada no pateix cap vici de nul·litat ni tampoc d'anul·labilitat per no tenir motivació. A la resolució es descriuen de forma detallada els fets ocorreguts i la normativa aplicable a la qüestió que s'hi resol.

El Consell Tributari, en el seu dictamen emès l'11 de gener de 2016 a l'expedient 417/15, és clar sobre això:



“Establert l'anterior, ha de dir-se que respecte a l'absència de motivació al·legada la jurisprudència assenyala que la motivació "ha de ser necessàriament lo suficientement 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)". Però exposat això, la pròpia jurisprudència citada estableix: "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)". Traslladant aquest plantejament al nostre cas s'aprecia, d'una part, que segons s'indica en les resolucions sancionadores qüestionades, la Inspectora en cap ha resolt els respectius expedients sancionadors d'acord amb les propostes que s'adjunten. Propostes el trasllat de les quals constitueix el que la doctrina jurisprudencial i científica qualifica com a motivació "in aliunde", consistent, sobre la base del principi d'unitat de l'expedient, 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 aquest cas, la falta de motivació esgrimida no arriba ni al mer grau d'irregularitat administrativa: l'art. 215 de la Llei General Tributària, i l'article 54 de la Llei 30/1992 de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú només exigeix, en determinats suposats, que les resolucions hauran de ser motivades amb "sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho".

Així, tenint en compte que en la proposta sobre la base de la qual s'han dictat les resolucions sancionadores consten no sols els càrrecs sinó els fets i els fonaments de

dret que serveixen de suport a aquestes resolucions, és evident que la recurrent disposava de les dades necessàries per a defensar-se enfront d'aquesta. Des d'un altre punt de vista, encara en la hipòtesi que no s'hagués traslladat a la recurrent la proposta, la veritat és que mitjançant el seu escrit de recurs demostra conèixer els fets i fonaments de dret relacionats, per la qual cosa constituiria un formalisme excessiu, contrari al principi d'eficàcia de l'Administració consagrat en l'art. 103.1 de la Constitució i que s'estableix amb caràcter general en l'art. 3.1 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, que s'acordés la nul·litat de l'acte per la raó que es tracta. Màximament si es recorda el principi segons el qual la teoria de les nul·litats, en l'àmbit de l'actuació administrativa, ha d'aplicar-se amb exquisida prudència, parsimònia i moderació.”

Setè.-En conseqüència, per tot l'anteriorment exposat, es considera que la base imposable de l'impost fixada per l'òrgan administratiu corresponent s'ha de reduir en els imports assenyalats al Fonament Jurídic quart d'aquesta proposta de resolució.

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

ES PROPOSA

ESTIMAR parcialment el recurs d'alçada interposat; ANUL·LAR la liquidació recorreguda i quantificar la quota d'acord amb allò declarat al fonament jurídic quart d'aquesta proposta de resolució; DESESTIMAR en tota la resta.