



Expediente: 181/22

El Consell Tributari, reunido en sesión de 22 de junio de 2022, conociendo del recurso presentado por I SL, 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 resolución del Inspector Jefe del Instituto Municipal de Hacienda de fecha 4/09/2020 y por ende, la liquidación resultante, relativa al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, número de recibo CI2020..., girada para regularizar la situación tributaria de la construcción de un edificio plurifamiliar situado en la calle ..., en base al coste real y efectivo de dichas obras.

2.- La recurrente alega que sobre el importe de la base imponible fijado en la resolución recurrida se debe descontar el porcentaje correspondiente al 6% en el caso del beneficio industrial y al 13% para el caso de los gastos generales.

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

- La construcción del edificio plurifamiliar objeto de la liquidación discutida se han realizado en la finca situada en la calle ... al amparo de la licencia 2016.... En concreto, han consistido en construcción de un edificio entre medianeras formado por planta baja y tres plantas para ocho viviendas cuya fecha de finalización consta acreditada mediante el certificado final de obras el día 12/12/2017.

- La sociedad interesada presentó, respecto a la referida construcción, autoliquidación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, por la que ingresó en fecha 27/07/2016 una cuota de 14.214,53.

- Con motivo de la finalización de las obras, la Inspección Municipal inició actuaciones inspectoras mediante requerimiento del día 28/1/2019 con objeto de determinar la base imponible definitiva del ICIO en base al coste real de las obras realizadas.

- En fecha 22/10/2019 se tramitó a la interesada la propuesta de regularización sobre una base imponible de 661.722,37 euros y en las alegaciones presentadas la mercantil considera, en resumen, que se han incluido en la base imponible los conceptos de beneficio industrial y gastos generales, que no deberían haberse incluido. Dichas alegaciones son desestimadas en base a la argumentación que figura en el informe ampliatorio que acompaña al acta de disconformidad.

- En fecha 28/07/2020, se emite acta de disconformidad junto con Informe complementario del Inspector actuario en la que se vuelve a reiterar que la base imponible del impuesto es de 661.722,37 euros sobre la base del coste real y efectivo de las obras. La entidad interesada formuló en fecha 10/08/2020 alegaciones contra el acta de disconformidad a la propuesta de liquidación.

- En fecha 14/09/2020, mediante Resolución del Inspector Jefe del Instituto Municipal de Hacienda, se acuerda desestimar las alegaciones presentadas, confirmar la propuesta de regularización formulada y practicar la correspondiente liquidación definitiva.

Dicha resolución se intenta notificar a la sociedad interesada junto con la liquidación resultante con recibo núm. CI2020..., en fechas 1 y 2 de octubre 2020, con resultado de ausente y en consecuencia, se realizó la correspondiente citación mediante publicación de anuncio en el BOE de 16/10/2020, para comparecer ante el Instituto Municipal de Hacienda, en el plazo de quince días naturales a partir del día siguiente de la publicación, a los efectos de ser notificados reglamentariamente. De conformidad con lo establecido en el artículo 112 de la Ley General Tributaria, en caso de no comparecer en el plazo y lugar señalados, la notificación se considera producida a partir del día siguiente al vencimiento del plazo mencionado.

- El 14/10/2020, la sociedad interesada interpone recurso contra la Resolución del Inspector Jefe del Instituto Municipal de Hacienda y contra la liquidación que se adjunta.

- Según datos obrantes en el sistema integrado de la recaudación municipal, la liquidación impugnada consta pagada en fecha 10/11/2020.

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



FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La resolución y la liquidación recurridas constan notificadas el 2/11/2020, lo que determina que el recurso interpuesto el 14/10/2020, ha sido presentado en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la fecha de la notificación, según lo exigido por el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en relación con el art. 48.2 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Segundo.- De conformidad con lo establecido en el art. 100 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLRHL), constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la realización 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, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

El artículo 103.4 del TRLRHL, permite a los ayuntamientos exigir el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en régimen de autoliquidación.

La Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona número 2.1 reguladora del citado impuesto establece en su artículo 11 que:

“el sujeto pasivo practicará la autoliquidación de este impuesto que tendrá carácter de ingreso a cuenta, antes de la obtención de la correspondiente licencia o cuando, no habiéndola aun solicitada, concedido o denegado, se inicie la construcción, instalación u obra. La base imponible se determinará en función del presupuesto presentado por el interesado, y visado por el Colegio Oficial correspondiente, cuando esto constituya un requisito preceptivo, o bien según los índices o módulos que consten en el anexo de esta Ordenanza”.

En el presente caso, según se ha mencionado en los hechos, el interesado autoliquidó el impuesto de conformidad con lo establecido en la Ordenanza fiscal de referencia, lo que viene a significar que como sujeto pasivo realizó por sí mismo las operaciones de cálculo para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El recurrente,

autoliquidada el citado impuesto en fecha 27/07/2016, pero este pago tenía la condición de ingreso a cuenta, porque la base imponible del impuesto está constituida por el coste real de la instalación u obra, importe que sólo es posible determinar al finalizar la misma, momento en que es posible cuantificar su coste de ejecución material.

Sólo una vez finalizadas las obras, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa modificará, como ha ocurrido en este caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, exigiendo del sujeto pasivo (o reintegrándole) la cantidad que corresponda (art. 103.1 letra b) del TRLRHL).

Tercero.- La determinación de la base imponible se ha llevado a cabo por el método de estimación directa contemplado en el artículo 51 de la Ley General Tributaria, es decir, a partir de los documentos y facturas presentados por el mismo interesado, y que tienen relación con los elementos de la obligación tributaria.

La base imponible del impuesto (art. 102 del TRLRHL), 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 aquella.

No forman parte de la base imponible el impuesto sobre el valor añadido y otros 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.

El contribuyente, en sus alegaciones, expresa que del total de las facturas que se presentaron ante la Inspección y que se corresponden con el total de trabajos realizados para la promoción, se debe descontar el porcentaje correspondiente al 6% de beneficio industrial y al 13% de gastos generales. Ello, sin haber acreditado inicialmente qué porcentaje del coste total se corresponde con dicho concepto.

Pues bien, sobre esta cuestión el Consell Tributari se ha pronunciado reiteradamente en, entre otros, el dictamen 354/16 en el que concretamente se declara que:

“El Tribunal Supremo, en la sentencia de 14 de mayo de 2010, citada, en el fundamento jurídico tercero, señala que:



"Debe significarse, ante todo, que el anterior art.103 de la Ley 39/1988 se modificó... por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, qué se entiende por coste real y efectivo... y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regulación anterior, como... el beneficio empresarial del contratista... Esta redacción pasa al actual art. 102 del Texto Refundido... La Jurisprudencia había señalado que el coste real y efectivo de la construcción no estaba constituido por... los gastos generales, el beneficio industrial... y ello por ser estos gastos ajenos al estricto concepto de obra civil (sentencias de 24 de mayo de 1999, 5 y 24 de julio de 1999 y 15 de abril de 2000, entre otras)"

También la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección primera, dictada el 17-12-2015 (JUR/2016/73007), reconoce el carácter deducible de este coste que lo está expresamente en la LHL Sin embargo considera, en el fundamento jurídico tercero, que:

“La parte apelante reconoce que no ha podido aportar las facturas de las empresas contratistas (...) y que se entre a valorar la valoración indiciaria de un hecho notorio, basada en un porcentaje acreditado y aceptado por una de las tres empresas intervinientes en la obra (empresa....) que fijó el beneficio industrial en un 18%. (...). No se niega que de acuerdo con la interpretación jurisprudencial (STS de 14-5-2010, en sus fundamentos jurídicos 3º y 4º) del concepto legal de coste real y efectivo de la obra, debe 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 estos gastos. Prueba que en un principio es diversa (...) y dicha prueba en este caso no figura ni en el expediente administrativo ni en los autos, sin que se admita, como así mantiene la constructora, como motivo para su exclusión, que aunque no estén desglosados específicamente, son habituales en el sector de la construcción (...) Por tanto en este punto, esta Sala concluye que siendo cierto a nivel teórico que el beneficio industrial y los Gastos Generales no pueden integrar la base imponible liquidada, no es menos cierto que el sujeto pasivo del ICIO, en momento alguno ha acreditado la existencia de esta partidas, y tan sólo las menciona mediante porcentajes, sin demostración documental de su existencia, sin que sea posible deducirla.”

Se sitúa la cuestión controvertida, como se ha visto, en el campo de la prueba porque una cosa es que esos costes sean deducibles y otra que existan como tales hechos. En el mismo sentido, la sentencia de 11-5-2016, (JUR/2016/200636) dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, reitera, en el fundamento jurídico cuarto, que cabe deducir estos gastos alegados por el recurrente por no formar parte del concepto de coste de ejecución material y cuyo gravamen supondría excederse de los límites establecidos en la ley. Así, puede leerse en el fundamento jurídico quinto, que:

"Pues bien, en el caso ahora examinado, en el mismo sentido que en las indicadas sentencias, el contrato de ejecución de obra no acredita el importe de dichas partidas (...). Junto con lo anterior, en consonancia con los Alegatos de la Administración apelante, ha de estarse a las características del contrato a precio alzado y a cuanto refleja el presupuesto de ejecución material, en el que no consta ninguna partida correspondiente al beneficio industrial y gastos generales, por lo que de entrada el presupuesto no acredita el importe de esos conceptos..."

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia de 26-6-2014 (JUR/2014/249919), no niega la deducibilidad de estas partidas al recogerse en los contratos de obra pacto sobre su inclusión en el precio final de la misma, expresa en el fundamento jurídico cuarto que:

"En este sentido para el promotor, el coste real y efectivo, su presupuesto de ejecución material, es el resultado de multiplicar el número de unidades de obra por el precio acordado con el constructor para cada una de las unidades de obras definidas en el presupuesto, precio unitario que incluye multitud de conceptos, desde mano de obra, materiales (...) repercusión de gasto directo e indirecto del constructor."

El mismo Tribunal en sentencia de 21-5-2002 (JT/2002/1467), en el fundamento jurídico tercero, señala que:

"Se solicita también la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, pero al respecto se ha de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por su concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por tanto no existen como partidas deducibles..."

En este mismo sentido se han pronunciado las sentencias de 26-6-2014 (JUR/2014/247872) y 10-4-2014 (JUR/2014/249914) del mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid reiterando



la necesidad de prueba suficiente para acreditar la existencia de las partidas controvertidas sin entender que el solo certificado de la empresa contratista pueda acreditarlas, ni tampoco la presentación de informes periciales de parte.

En definitiva, se trata de probar la existencia de los hechos con lo que la cuestión debe resolverse de acuerdo con las normas reguladoras de la prueba contenidas en la LGT y en las normas a las que se remite. Sobre este particular, el Consell Tributari se ha pronunciado (expedientes 596/3 de 7 de junio de 2004, 85/9 de 14 de diciembre de 2009, 202/10 de 22 de junio de 2011, entre otros) siendo especialmente clarificadora y aplicable al caso la doctrina fijada el 6-6-2011 en el expediente 102/8 que, por su interés, se transcribe parcialmente:

Cuarto.- Las otras partidas que la recurrente considera que han de ser excluidas del cálculo de la base imponible del ICIO acreditado son las relativas a "gastos generales" y al "beneficio del contratista."

La recurrente cifra estas partidas en el 13% del presupuesto de ejecución material para la de "gastos generales" y en el 6% del mismo para la de "beneficio del contratista". Y la pretensión de excluir su cómputo de la base imponible del impuesto la apoya en la nueva redacción del artículo 102.1 del TRLHL y en la STS de 5 de marzo de 2004, en cuyo Fundamento de Derecho Tercero, no obstante el laconismo de la redacción del artículo 103.1 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, antecedente de aquél, el Alto Tribunal ya declaraba que "las partidas correspondientes a beneficio industrial, gastos generales y honorarios profesionales no forman parte del concepto de coste real y efectivo de la obra, único que constituye la base imponible del impuesto según el artículo 103."

En principio, la cuestión que aquí se suscita sería una de aquellas que la reforma de 2002 habría dejado zanjada definitivamente y, además, a favor de la tesis de la recurrente. En efecto, ahora ya no cabe la menor duda de que ni el beneficio empresarial del contratista, ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material de la obra, como los denominados "gastos generales" forman parte de la base imponible del ICIO.

Sin embargo, como ha de resultar lógico, la exclusión de estas partidas exige la acreditación de su monto oportuno. La recurrente en este extremo, y como se ha dicho, se ha limitado a cifrarlo mediante la aplicación de unos porcentajes sobre el presupuesto de ejecución material de la obra que coinciden con los previstos respectivamente en las letras "a" y "b" del apartado 1 del artículo 131 del Reglamento de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas... y establecido para la determinación del llamado "presupuesto base de licitación", a partir del presupuesto de ejecución material en los contratos de las Administraciones Públicas.

....

En cambio, cuando se trata de una obra no sujeta al régimen de los contratos del sector público, tal y como ya dijo este Consell Tributari en su informe relativo al expediente 85/9, <<...No hi ha cap regla legal que determini que una factura girada entre particulars contingui un determinat benefici, i per tant, no s'ajusta a dret fer cap deducció que no sigui justificada. El mateix raonament pot utilitzar-se en el cas de les despeses generals del contractista, que poden haver estat considerades dintre del pressupost i certificacions d'obra com a part integrant dels preus ofertats i certificats formant part indissoluble del cost de l'obra, però que si en les certificacions no figuren desglossades no poden ser deduïdes per falta de justificació>>.

Dado que en el presente caso, ni en el presupuesto de ejecución material, ni en la certificación final de obras se ha incluido partida alguna correspondiente a "gastos generales" y a "beneficio empresarial del contratista", limitándose la recurrente a aportar en fase de inspección un certificado emitido por la entidad constructora, en la que se declara que <<... els preus detallats a la certificació al que (sic) fem referència inclouen el percentatge corresponent a despeses generals i benefici del contractista...>>; porcentaje que, como se ha dicho, es el previsto en los contratos de obras del sector público, para fijar el monto presunto de las partidas correspondientes a esos conceptos en esos contratos, pero inaplicable al género de contratos en el que se incluye el que aquí nos ocupa, precede desestimar la presentación de la recurrente en este extremo."

Reiterada jurisprudencia, pues, mantiene que el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra en el ICIO, no incluye ni el beneficio industrial, ni los gastos generales, ni el IVA, etc. No lo hacen porque son cuantías que no se corresponden con elementos incorporados a las obras realizadas en los términos previstos en la ley concretados por la jurisprudencia y reiterados por el Consell Tributari. Así se desprende claramente de la letra del artículo 102 transcrito que, luego de disponer que la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la ejecución material de la obra, especifica algunas de las partidas que no deben incluirse siendo común a todas ellas el corresponderse con elementos ajenos a ese coste. De manera que no cabe deducir de esta norma que solo sean esos los gastos no incluibles sino que se está dando una pauta que ha de utilizarse para concretar el concepto de coste real y efectivo de la obra ejecutada, concepto jurídico indeterminado, que en todo caso requiere para su concreción probar los elementos que lo componen y aquellos otros que deben excluirse.

En consecuencia se ha de acreditar por parte del interesado, en el caso de autos, que las cuantías que según su criterio no deben incluirse en la base imponible, existen realmente, se



han desembolsado y, además, que están incluidas en este último elemento en los términos cuantificados por la Administración tributaria municipal.

A este respecto es necesario volver a traer a este dictamen la sentencia de 11-05-2016 (JUR/2016/200636), de la Sala contenciosa-administrativa, sección primera, del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, en la que puede leerse en este sentido que:

“Cuarto.- La determinación de la base imponible del ICIO ha sido polémica desde la instauración misma del tributo por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre de 1988, reguladora de las Haciendas locales (LHL).

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 incluir 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 de la que se hacía eco el escrito de apelación, los gastos generales, el beneficio industrial del contratista y el IVA.

En nuestras sentencias números 7, de 13 de enero de 2016 (apelación 197/2014) y 425, de 2 de abril de 2016 (apelación 133/2015) hemos reiterado que este debate es meramente probatorio e incumbe a la parte su acreditación. Tal prueba pasa, en primer lugar, por justificar que todas esas facturas se han incluido en la relación de facturas computadas por la Inspección para el cálculo de la base imponible. Y en segundo lugar por demostrar y una vez demostrada su inclusión, que dichos gastos no lo son por gastos de coste real de ejecución de la obra. Así: “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 quién haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria. Prueba que en este caso no figura ni en el expediente administrativo ni en los autos sin que se admita, como así mantiene la constructora, como motivo para su exclusión que aunque no estén desglosados específicamente son habituales en el sector de la construcción. 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 qué porcentaje para admitir su exclusión de la base imponible del ICIO.

El contrato de ejecución de obra no acredita el importe de dichas partidas, como de forma acertada señala la juzgadora de Instancia ni tampoco el certificado emitido por (...) que debe ser valorado con el resto de la documentación aportada en autos”.(FJ3 del dictamen 354/16)

En particular, sobre la deducibilidad de la aplicación de los porcentajes del 13% y del 6% al importe total de la base imponible como forma para cuantificar las partidas no computables solicitadas por el recurrente en el escrito de interposición del recurso resulta especialmente clarificadora y aplicable al caso la doctrina fijada por el Consell Tributari de Barcelona en el expediente 596/3, que por su interés se transcribe parcialmente:

*“(...) Primero.- **Respecto a la exclusión del beneficio industrial del contratista, debe decirse ante todo que éste es un concepto que no coincide exactamente con el de beneficio empresarial.** El concepto de beneficio industrial deriva del artículo 68 del Reglamento general de contratación, dentro de la sección 1ª del Capítulo II del Título II, relativa a los anteproyectos y proyectos de obras, en el cual se prevé: “Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas. El presupuesto de ejecución por contrata se obtendrá incrementando el de ejecución material en los gastos generales de estructuras que inicien sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes: a) Del 16 al 20 por 100... en concepto de gastos generales... b) El 6 por ciento, en concepto de beneficio industrial del contratista”.*

Segundo.- El Tribunal Supremo distingue expresamente entre las obras de carácter público y las de carácter privado, como puede comprobarse, entre otras, en las



sentencias de 24 de mayo de 1999, 14 de mayo de 1997, y 2 y 29 de abril de 1996. En las obras de carácter público ha excluido la partida de beneficio industrial que correspondía a la definición del artículo 68 del Reglamento general de contratación. En las de carácter privado, el Tribunal Supremo se ha negado a que se incorporara al coste de ejecución ninguna cantidad en concepto de beneficio industrial, como pretendían algunos Ayuntamientos. Como dice la sentencia de 14 de mayo de 1997, “... tratándose de obras cuyo dueño es un particular, hemos declarado en sentencias de 2 y 29 de abril de 1996, que ha de atenderse al presupuesto presentado al solicitar la licencia, pues no hay dato alguno que permita suponer que el mismo corresponda al que realmente va a ser ejecutado, ni existe razón alguna que justifique que aquél sea incrementado en un determinado porcentaje en función de unos criterios que...sólo tienen explicación cuando se trata de obras públicas”.

Tercero.- Está claro, pues, que el mismo argumento que sirve para no incrementar la base con el beneficio industrial en las obras particulares por falta de imposición o de definición legal de un porcentaje, ha de servir para no reducir el importe de las facturas que representen el coste de ejecución, ya que en ellas no se especifica cuál es el beneficio de cada contratista ni si se actúa con pérdida. No hay ninguna regla legal que determine que en una factura girada entre particulares contenga un determinado beneficio. Por tanto, no se ajusta a derecho hacer ninguna deducción que no esté justificada, y en ningún caso es admisible que se aplique un porcentaje negociado.

*Cuarto.- Como antes se ha expuesto y justificado con la doctrina jurisprudencial citada, **no se puede equiparar conceptualmente el beneficio industrial y el beneficio empresarial.** El beneficio industrial resulta de la preparación de los proyectos de obra por órganos administrativos en relación con contratos administrativos. **El beneficio del contratista que concierne una obra privada forma parte de su derecho a la intimidad, y aún en el caso de que lo manifieste voluntariamente ante la Administración municipal, ésta no tendría competencia para comprobarlo porque no forma parte de las competencias municipales el examinarla contabilidad de las empresas privadas, ya que no hay ninguna norma que expresamente lo permita.** Esto mismo determina por argumentación al absurdo que no se pueda presentar ante la Administración municipal la contabilidad de los contratistas o subcontratistas de una obra privada con la única finalidad de averiguar si tienen o no beneficios en sus contratos y cuál es el importe de los mismos.”*

Es obvio, por tanto, que el mismo argumento que sirve para no incrementar la base con el beneficio industrial en las obras particulares por falta de imposición o definición legal de un

porcentaje, ha de servir para no reducir el importe de las facturas que representen el coste de ejecución, si en ellas no se especifica cuál es el beneficio empresarial del contratista. No existe ninguna regla legal que determine que una factura girada entre particulares contenga un determinado beneficio, y por tanto, no se ajusta a derecho hacer ninguna deducción que no sea justificada.

Quinto.- La entidad interesada, en el recurso que nos ocupa, expresa su disconformidad con la determinación de la base imponible del presente impuesto, por cuanto alega que en esa cuantificación se ha incluido unos porcentajes en concepto de beneficio industrial y costes generales cuando expresamente por la normativa del impuesto estos conceptos no forman parte de la base imponible.

Es cierto que deben de quedar excluidos de la base imponible del impuesto estos conceptos y así lo determina el art. 102 del TRLRHL que dice que la base imponible 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 aquella.

Sin que formen parte de la base imponible el impuesto sobre el valor añadido y otros 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.

No hay controversia, ni por la normativa aplicable al impuesto ni por el criterio jurisprudencial existente sobre esta cuestión, puesto que es un tema pacífico la exclusión del importe correspondiente al concepto de gastos generales y beneficio industrial del coste real y efectivo de la obra.

Siendo cierto a nivel teórico que el beneficio empresarial y los gastos generales no pueden integrar la base imponible liquidada, no es menos cierto y también es claro el criterio jurisprudencial en cuanto a que dichos conceptos deben ser excluidos del cálculo de la base imponible siempre que los mismos estén debidamente acreditados y documentados.

Sentado todo lo anterior, la cuestión principal del presente recurso se centra en examinar si se ha acreditado oportunamente que la base imponible tomada por parte de esta administración municipal incluyó o no dichos conceptos debiendo también traer a colación en este momento el contenido del art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a

la carga de la prueba que indica que *en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

Lo cual significa que la Administración debe probar la realización del hecho imponible y la intensidad de la misma, es decir, en los tributos variables como es el ICIO, la cuantía de la base imponible, y el obligado tributario debe acreditar los hechos impeditivos de los sustentados por la Administración. Pues bien, en este caso, consta en el expediente la documentación sobre cuya base ha concluido la inspección que se ha realizado el hecho imponible y ha concretado la base imponible correspondiente. En efecto, en la Comunicación de inicio del procedimiento de inspección que concluye con el acto impugnado, emitida en fecha de 28-1-2019, se requiere al interesado para que en fecha de 15-3-2019 comparezca aportando la siguiente documentación:

- 1º) Acreditación de la representación.
- 2º) Certificado final de la obra del técnico responsable
- 3º) Acta de recepción de la obra
- 4º) Contratos de ejecución y presupuesto de ejecución material de la obra formalizada.
- 5º) Certificación del coste de la obra emitida por el contratista.
- 6º) Relación de facturas de los industriales.
- 7º) Cualquier documentación que permita determinar el coste final de la obra (listado de facturas recibidas, que podrá ser confrontado con la contabilidad, etc.)

En la diligencia de comparecencia de 15-3-2019 consta la siguiente documentación aportada:

- 1) Copia del DNI. Escritura de poderes.
- 2) Facturas y certificaciones (Fotocopias de facturas).
- 3) Certificado final de la obra (Arquitecto director de la obra).
- 4) Acta notarial final de obra de 1-2-2018.

Sobre esta base la Administración en el ejercicio de sus potestades de comprobación, partiendo de las facturas, considera que se ha realizado el hecho imponible fijando la base imponible en 661.722,37 euros, cuantía que es admitida por el interesado salvo en lo que se refiere al beneficio industrial y a los gastos generales. El órgano inspector considera realizado el hecho imponible concretando la base a partir de la documentación aportada por el propio recurrente, cuantía de las facturas, y luego de una comprobación individual de cada una de ellas con la consiguiente exclusión de las que entiende que no cabe incluir en el concepto de coste real de la obras, tal y como se desprende de la documentación incorporada al expediente. Además lleva a cabo operaciones de cuantificación por un perito técnico como

elemento de la comprobación. Es decir ejerce sus funciones y, en consecuencia, concreta el hecho imponible y su cuantificación amparándose, de un lado, en la documentación aportada por el propio contribuyente y, de otro, en sus propios servicios técnicos tal y como se refleja en la documentación que obra en el expediente.

Por su parte, la recurrente considera que deben excluirse de la base imponible, así cuantificada, determinadas cantidades al entender que corresponden a los conceptos de beneficio industrial y gastos generales, que según se ha señalado no deben computarse en la base imponible, aportando para ello en el procedimiento de regularización tributaria las certificaciones emitidas por los industriales participantes en la ejecución de la obra conforme las facturas emitidas en su día incluían y repercutían el 6% del beneficio industrial y el 13 % de los gastos generales. Cabe señalar ahora que estos documentos, emitidos todos ellos con un contenido idéntico, el día 31 de julio de 2020, fueron presentados al tiempo de la firma del acta de disconformidad actuación previa a la intervención del órgano competente para la liquidar el impuesto (Director de la Inspección). La cuestión a discernir en el presente caso es la de si dichas certificaciones constituyen prueba suficiente para justificar una minoración de la base imponible establecida en sede de inspección.

Pues bien, de un análisis exhaustivo de los documentos que la inspección ha tenido en cuenta para concretar la base imponible así como de las actuaciones llevadas a cabo por los servicios técnicos, también documentadas, cabe afirmar que no hay constancia alguna ni directa ni indirecta de la existencia concreta de estos elementos, gastos generales y beneficio industrial, ambos del contratista, a salvo de las certificaciones emitidas por los industriales con el contenido y la fecha señaladas en las que se declara que en las cuantías a que ascienden las facturas emitidas se incluyen los porcentajes del 6% y del 13% correspondientes a los ya citados componentes y sobre cuya eficacia probatoria nos referimos a continuación.

En este sentido y por similitud con el caso que nos ocupa, cabe referirse a la STSJ de Madrid de 21 de noviembre de 2017 (recurso número 801/2016), que en relación a la prueba de los gastos generales y beneficio industrial, analiza el valor probatorio de unas certificaciones emitidas por los proveedores principales de la obra a efectos de justificar dichas partidas.

El fundamento de derecho segundo de la sentencia afirma que:

“SEGUNDO.- Con relación a la liquidación y, en concreto, sobre la prueba de los gastos generales y el beneficio industrial, el Juzgado, tras resumir y sistematizar la argumentación del TEAM sobre la valoración de la prueba existente, hace referencia,

extractándola en lo sustancial, a la doctrina que resulta de diversas sentencias dictadas por esta Sala sobre tal cuestión y concluye el Juzgado en los siguientes términos:

*... debemos avalar el criterio del TEAM cuando rechaza el valor probatorio de las certificaciones emitidas por los tres proveedores principales de la obra... **Y ello toda vez que los porcentajes de gastos generales y beneficio industrial se hacen constar en un documento emitido unilateralmente y "ad hoc" para el procedimiento de comprobación tributaria, que considera unos porcentajes que no se consignaron y carecen de reflejo en ninguno de los documentos relativos a las obras considerados por la inspección tributaria, esto es, presupuesto, contratos de ejecución de obras, contabilidad de la obra, certificaciones y facturas de proveedores, que reflejan el coste real de la obra y en los que en ningún momento se consignaron y desglosaron estos conceptos, por lo que este primer alegato de la demanda debe ser rechazado...***

Sobre esta cuestión, la recurrente insiste en que tales documentos emitidos por sus principales proveedores tras la intervención de la inspección debieron considerarse prueba bastante para acreditar el porcentaje al que ascendían ambas partidas, pero su argumentación no pasa de ser una sustitución subjetiva de la valoración de la prueba efectuada por el Juzgado por la suya propia sin que se dirija contra aquélla reproche alguno de arbitrariedad o irrazonabilidad, reproches que, además, deben ser descartados ya que el Juzgado, en consonancia con el TEAM, se extiende pormenorizadamente sobre las razones, tanto temporales (la emisión de estos documentos por los proveedores después de la finalización de la obra y tras la intervención de la inspección) como sistemáticas (su falta de reflejo en los documentos que reflejan el coste de la obra, tales como presupuesto, contratos de ejecución de obras, contabilidad de la obra, certificaciones y facturas de proveedores, etc.), por las que rechaza el valor probatorio de tales documentos privados. Esta valoración es, además, compartida por la Sala ya que se encuentra en consonancia con el criterio que venimos manteniendo sobre la cuestión de la prueba de ambos elementos de la base imponible, criterio que se desprende de las sentencias que el Juzgado menciona.

Objeta la recurrente que ninguna de la sentencias de esta Sección que el Juzgado menciona para apoyar su valoración de tales documentos coincide exacta y precisamente con el caso de autos y que hay pronunciamientos de otros Juzgados y Salas (incluso cita uno de esta misma Sección, sentencia de 4 de febrero de 2010, dictada en el recurso nº 1154/09) en los que se otorga valor probatorio a documentos similares.

Sin perjuicio de la contradicción interna que deriva del planteamiento de la recurrente (la crítica que la apelante dirige a la cita por el Juzgado de los pronunciamientos de esta Sala es extensible a los citados por ella en sentido contrario), debemos reconocer que al tratarse de una cuestión de valoración de la prueba y, por tanto, con un sustrato

eminentemente fáctico, no es fácil encontrar supuestos que sean exactamente idénticos, pero esto sentado, nada obsta a extraer de nuestros pronunciamientos sobre los casos concretos, como ha hecho el Juzgado, la razón que subyace al rechazo por la Sala de tales documentos, fundamentalmente, su emisión posterior, su posibilidad de ser confeccionados ad hoc y su falta de reflejo o de apoyo en los restantes documentos que pueden contener el coste de la obra (facturas, contratos con los proveedores, presupuesto de obra, certificaciones de obra, contabilidad, etc.).

Ciertamente, la cuestión es controvertida -la parca regulación legal contribuye a la controversia- y de ello son reflejo los pronunciamientos de otros Juzgados o Salas que menciona la apelante en los que se otorga valor probatorio a documentos similares a los aquí cuestionados. Incluso esta misma Sala, como destaca la recurrente, así lo entendió en alguna ocasión. Sin embargo, fundamentalmente a partir del año 2014, nos hemos pronunciado reiteradamente en los términos expresados por la sentencia apelada (sentencias nº 828 y nº 830/14, de 26 de junio, recursos nº 731 y 973/13; sentencias nº 1359 y nº 1364/14, de 16 de diciembre, recursos nº 340 y nº 483/14; sentencia nº 45/15, de 23 de enero, recurso nº 640/14; sentencia nº 1100/15, de 22 de diciembre, recurso nº 1206/14; y ya más recientemente, sentencia nº 691/17, de 20 de octubre, recurso nº 849/16; y sentencia nº 703/17, de 26 de octubre, recurso nº 779/16, entre otras). ”

Coincidiendo, así, con lo declarado en esta sentencia, el Consell Tributari considera que los certificados presentados por el recurrente deben ser rechazados como prueba de la cuantificación de las partidas pretendidamente no computables, gastos generales y beneficio industrial, “fundamentalmente, por su emisión posterior, su posibilidad de ser confeccionados ad hoc y su falta de reflejo o de apoyo en los restantes documentos que pueden contener el coste de la obra...” (STSJMadrid transcrita).

Por su parte, el interesado, como ya se ha dicho, presenta una única alegación considerando que debe reducirse el importe de la base imponible resultante de la regularización en las cuantías del 13% y del 6% en concepto de gastos generales del contratista y de beneficio industrial del mismo sujeto, fundamentando su petición en la STSJCat. 315/2018, de 4 de abril de 2018, en la que se reconocía esta deducibilidad (FJ3).

En efecto, el Tribunal declara en esta resolución judicial que ha de reducirse la base imponible del impuesto en las citadas cuantías relativas a los gastos generales y beneficio industrial. Ahora bien, según la misma sentencia, esta declaración es consecuencia de la previa acreditación de su existencia como partida no computable en los términos establecidos en el artículo 102 del TRLRHL.



En el caso enjuiciado se cuestionaba la cuantía de las partidas no su existencia que el propio Tribunal considera acreditada. Se trataba exclusivamente de fijar su cuantía al no constar en la documentación correspondiente, aceptando a estos solos efectos y para el caso concreto que se estaba enjuiciando, la aplicación de las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico respecto de la contratación de las Administraciones públicas. Supuesto que no es el que se suscita en el recurso de cuya resolución se ocupa el Consell Tributari.

En efecto, respecto de este último y de acuerdo con este mismo fundamento jurídico, no resulta acreditada la existencia misma de las partidas pretendidamente deducibles, beneficio industrial y gastos generales, con lo cual no cabe plantearse cuestión alguna respecto de la cuantificación aplicable en este caso particular.

Por lo demás, no cabe olvidar que en el seno del procedimiento de liquidación definitiva, inspección, la Administración solicitó mediante requerimiento de 28 de enero de 2019 al ahora recurrente cualquier tipo de documento que pudiera ser tenido en cuenta para la determinación del coste real y efectivo de la construcción aportando este último unos documentos de los que no cabe deducir ni la existencia de estas partidas no computables ni su cuantía (diligencia de comparecencia de 15 de marzo de 2019).

En consecuencia, no cabe admitir la pretensión del recurrente.

Por lo cual, y coincidiendo con la propuesta del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso interpuesto.