

**Expedient:** 181/22

El Consell Tributari, reunit en sessió de 22 de juny de 2022, coneixent del recurs presentat per I SL, 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 resolució de l'Inspector en cap de l'Institut Municipal d'Hisenda de data 4/09/2020 i per tant, la liquidació resultant, relativa a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, número de rebut CI2020..., girada per regularitzar la situació tributària de la construcció d'un edifici plurifamiliar situat al carrer..., segons el cost real i efectiu de les obres esmentades.

**2.-** La recurrent al·lega que sobre l'import de la base imposable fixat a la resolució recorreguda s'ha de descomptar el percentatge corresponent al 6% en el cas del benefici industrial i al 13% per al cas de les despeses generals.

**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:

- La construcció de l'edifici plurifamiliar objecte de la liquidació discutida s'ha realitzat a la finca situada al carrer ... a l'empara de la llicència 2016.... En concret, ha consistit en la construcció d'un edifici entre mitgeres format per planta baixa i tres plantes per a vuit habitatges la data de finalització de les quals consta acreditada mitjançant el certificat final d'obres el dia 12/12/2017.

- La societat interessada va presentar, respecte a la referida construcció, autoliquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, per la qual va ingressar en data 27/07/2016 una quota de 14.214,53 €.

- Amb motiu de la finalització de les obres, la Inspecció Municipal va iniciar actuacions inspectores mitjançant requeriment del dia 28/1/2019 a fi de determinar la base imposable definitiva de l'ICIO sobre la base del cost real de les obres realitzades.

- En data 22/10/2019 es va tramitar a la interessada la proposta de regularització sobre una base imposable de 661.722,37 euros i en les al·legacions presentades la mercantil considera, en resum, que s'han inclòs a la base imposable els conceptes de benefici industrial i despeses generals, que no s'hi haurien d'haver inclòs. Aquestes al·legacions són desestimades sobre la base de l'argumentació que figura a l'informe ampliadori que acompanya l'acta de disconformitat.

- En data 28/07/2020, s'emet acta de disconformitat juntament amb Informe complementari de l'Inspector actuari en què es torna a reiterar que la base imposable de l'impost és de 661.722,37 euros sobre la base del cost real i efectiu de les obres. L'entitat interessada va formular en data 10/08/2020 al·legacions contra l'acta de disconformitat a la proposta de liquidació.

- En data 14/09/2020, mitjançant una Resolució de l'Inspector en cap de l'Institut Municipal d'Hisenda, s'acorda desestimar les al·legacions presentades, confirmar la proposta de regularització formulada i practicar la corresponent liquidació definitiva.

Aquesta resolució intenta notificar-se a la societat interessada juntament amb la liquidació resultant amb rebut núm. CI2020..., en dates 1 i 2 d'octubre 2020, amb resultat d'absent, i en conseqüència es va realitzar la corresponent citació mitjançant publicació d'anunci al BOE de 16/10/2020, per comparèixer davant l'Institut Municipal d'Hisenda, en el termini de quinze dies naturals a partir de l'endemà de la publicació, als efectes de ser notificats reglamentàriament. De conformitat amb allò establert a l'article 112 de la Llei General Tributària, en cas de no comparèixer en el termini i lloc assenyalats, la notificació es considera produïda a partir de l'endemà del venciment del termini esmentat.

- El 14/10/2020, la societat interessada interposa recurs contra la Resolució de l'inspector en cap de l'Institut Municipal d'Hisenda i contra la liquidació que s'adjunta.

- Segons dades obrants al sistema integrat de la recaptació municipal, la liquidació impugnada consta pagada en data 10/11/2020.

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

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** La resolució i la liquidació recorregudes consten notificades el 2/11/2020 , cosa que determina que el recurs interposat el 14/10/2020, ha estat presentat en el termini d'un mes comptat des de l'endemà del dia de la data de la notificació, segons el que exigeix l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'art. 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb l'art. 48.2 i 3 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

**Segon.-** De conformitat amb el que estableix l'art.100 del RDL 2/2004, de 5 de març, text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), constitueix el fet imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, la realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la que s'exigeixi obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent, s'hagi obtingut o no aquesta llicència, sempre que la seva expedició correspongui a l'Ajuntament de la imposició.

L'article 103.4 del TRLRHL permet als ajuntaments exigir l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres en règim d'autoliquidació.

L'Ordenança fiscal de l'Ajuntament de Barcelona número 2.1 reguladora de l'impost esmentat estableix a l'article 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 solicitado, 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 present cas, segons s'ha esmentat en els fets, l'interessat va autoliquidar l'impost de conformitat amb el que estableix l'Ordenança fiscal de referència, cosa que significa que com a subjecte passiu va realitzar per si mateix les operacions de càlcul per determinar. ingressar l'import del deute tributari, d'acord amb el que disposa l'article 120 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. El recurrent autoliquida l'impost esmentat en data 27/07/2016, però aquest pagament tenia la condició d'ingrés a compte, perquè la base imposable de l'impost està constituïda pel cost real de la instal·lació o obra, import que només és possible determinar en finalitzar-la, moment en què es pot quantificar el cost d'execució material.

Només un cop finalitzades les obres, i tenint en compte el seu cost real i efectiu, l'Ajuntament, mitjançant la comprovació administrativa oportuna modificarà, com ha passat en aquest cas, la base imposable a què es refereix l'apartat anterior practicant la corresponent liquidació definitiva, exigint del subjecte passiu (o reintegrant-li) la quantitat que correspongui (art. 103.1 lletra b) del TRLRHL).

**Tercer.-** La determinació de la base imposable s'ha dut a terme pel mètode d'estimació directa contemplat a l'article 51 de la Llei General Tributària, és a dir, a partir dels documents i factures presentats pel mateix interessat, i que tenen relació amb els elements de l'obligació tributària.

La base imposable de l'impost (art. 102 del TRLRHL) està constituïda pel **cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra**, i s'entén per tal, a aquest efecte, el **cost d'execució material** d'aquella.

No formen part de la base imposable l'impost sobre el valor afegit i altres 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.

El contribuent, a les seves al·legacions, expressa que del total de les factures que es van presentar davant la Inspecció i que es corresponen amb el total de treballs realitzats per a la promoció, cal descomptar el percentatge corresponent al 6% de benefici industrial i al 13% de despeses generals. Això, sense haver acreditat inicialment quin percentatge del cost total es correspon amb aquest concepte.

Doncs bé, sobre aquesta qüestió el Consell Tributari s'ha pronunciat reiteradament en, entre d'altres, el dictamen 354/16 en què concretament es declara que:

“El Tribunal Suprem, a la sentència de 14 de maig de 2010, esmentada, al fonament jurídic tercer, assenyala 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)"*

També la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, Sala Contenciosa Administrativa, secció primera, dictada el 17-12-2015 (JUR/2016/73007), reconeix el caràcter deduïble d'aquest cost que ho està expressament a la LHL No obstant això, considera l fonament jurídic tercer, 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 estas partidas, y tan sólo las menciona mediante porcentajes, sin demostración documental de su existencia, sin que sea posible deducirla.”*

Se situa la qüestió controvertida, com s'ha vist, al camp de la prova perquè una cosa és que aquests costos siguin deduïbles i una altra que existeixin com a tals fets. En el mateix sentit, la sentència d'11-5-2016 (JUR/2016/200636) dictada per la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, reitera, en el fonament jurídic quart, que cal deduir aquests despeses al·legades pel recurrent per no formar part del concepte de cost d'execució material i el gravamen del qual suposaria excedir-se dels límits establerts a la llei. Així, es pot llegir en el fonament jurídic cinquè 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, sentència de 26-6-2014 (JUR/2014/249919), no nega la deduïbitat d'aquestes partides al recollir-se als contractes d'obra pacte sobre la seva inclusió en el preu final de la mateixa, expressa en el fonament jurídic quart 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 mateix Tribunal en sentència de 21-5-2002 (JT/2002/1467), al fonament jurídic tercer, assenyala 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 aquest mateix sentit s'han pronunciat les sentències de 26-6-2014 (JUR/2014/247872) i 10-4-2014 (JUR/2014/249914) del mateix Tribunal Superior de Justicia de Madrid reiterant la necessitat de prova suficient per acreditar l'existència de les partides controvertides sense entendre que el sol certificat de l'empresa contractista les pugui acreditar, ni tampoc la presentació d'informes pericials de part.

En definitiva, es tracta de provar l'existència dels fets amb què la qüestió s'ha de resoldre d'acord amb les normes reguladores de la prova contingudes a la LGT i a les normes a què es

remet. Sobre aquest particular, el Consell Tributari s'ha pronunciat (expedients 596/3 de 7 de juny de 2004, 85/9 de 14 de desembre de 2009, 202/10 de 22 de juny de 2011, entre d'altres) sent especialment clarificadora i aplicable al cas la doctrina fixada el 6-6-2011 a l'expedient 102/8 que, pel seu interès, es transcriu parcialment:

*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 jurisprudència, doncs manté que el concepte tributari de cost real i efectiu de l'obra a l'ICIO no inclou ni el benefici industrial, ni les despeses generals, ni l'IVA, etc., no ho fan perquè són quanties que no es corresponen amb elements incorporats a les obres realitzades en els termes previstos a la llei concretats per la jurisprudència i reiterats pel Consell Tributari, així es desprèn clarament de la lletra de l'article 102 transcrit que, després de disposar que la base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de l'execució material de l'obra, especifica algunes de les partides que no s'han d'incloure sent comú a totes elles correspondre's amb elements aliens a aquest cost. De manera que no cal deduir d'aquesta norma que només siguin aquestes les despeses no incloses sinó que s'està donant una pauta que cal utilitzar per concretar el concepte de cost real i efectiu de l'obra executada, concepte jurídic indeterminat, que en tot cas requereix per a la seva concreció provar els elements que el componen i els altres que s'han d'excloure.

En conseqüència s'ha d'acreditar per part de l'interessat, en aquest cas, que les quanties que segons el seu criteri no s'han d'incloure a la base imposable, existeixen realment, s'han desemborsat i, a més, que estan incloses en aquest darrer element en els termes quantificats per l'Administració tributària municipal.

En aquest sentit, cal tornar a portar a aquest dictamen la sentència de 11-05-2016 (JUR/2016/200636), de la Sala contenciosa administrativa, secció primera, del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en la qual es pot llegir en aquest sentit 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 sujeción tanto 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 deduïbilitat de l'aplicació dels percentatges del 13% i del 6% a l'import total de la base imposable com a forma per quantificar les partides no computables sol·licitades pel recurrent a l'escrit d'interposició del recurs resulta especialment clarificadora i aplicable al cas la doctrina fixada pel Consell Tributari de Barcelona a l'expedient 596/3, que pel seu interès es transcriu parcialment:

*“(...) 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 examinar la 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.”*

És obvi, per tant, que el mateix argument que serveix per no incrementar la base amb el benefici industrial a les obres particulars per manca d'imposició o definició legal d'un percentatge, ha de servir per no reduir l'import de les factures que representin cost d'execució, si no s'especifica quin és el benefici empresarial del contractista. No hi ha cap regla legal que determini que una factura girada entre particulars contingui un benefici determinat, i per tant, no s'ajusta a dret fer cap deducció que no sigui justificada.

**Cinquè.-** L'entitat interessada, en el recurs que ens ocupa, expressa la seva disconformitat amb la determinació de la base imposable del present impost, ja que al·lega que en aquesta quantificació s'han inclòs uns percentatges en concepte de benefici industrial i costos generals quan expressament per la normativa de l'impost aquests conceptes no formen part de la base imposable.

És cert que han de quedar exclosos de la base imposable de l'impost aquests conceptes i així ho determina l'art. 102 del TRLRHL que diu que la base imposable està constituïda pel **cost**

**real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra**, i s'entén per tal, a aquests efectes, el **cost d'execució material** d'aquella.

Sense que formin part de la base imposable l'impost sobre el valor afegit i altres 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.

No hi ha controvèrsia, ni per la normativa aplicable a l'impost ni pel criteri jurisprudencial existent sobre aquesta qüestió, ja que és un tema pacífic l'exclusió de l'import corresponent al concepte de despeses generals i el benefici industrial del cost real i efectiu de l'obra.

Sent cert a nivell teòric que el benefici empresarial i les despeses generals no poden integrar la base imposable liquidada, no és menys cert i també és clar el criteri jurisprudencial pel que fa a aquests conceptes havent de ser exclosos del càlcul de la base imposable sempre que els mateixos estiguin degudament acreditats i documentats.

Establert tot això, la qüestió principal del present recurs se centra a examinar si s'ha acreditat oportunament que la base imposable presa per part d'aquesta administració municipal va incloure o no els conceptes esmentats havent de portar també a col·lació en aquest moment el contingut de l'art. 105 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, relatiu a la càrrega de la prova que indica que en els procediments aplicables dels tributs qui faci valer el seu dret haurà de provar-ne els fets constitutius.

Això significa que l'Administració ha de provar la realització del fet imposable i la seva intensitat, és a dir, en els tributs variables com és l'ICIO, la quantia de la base imposable, i l'obligat tributari ha d'acreditar els fets impositius dels sustentats per l'Administració. Doncs bé, en aquest cas, consta a l'expedient la documentació sobre la base de la qual ha conclòs la inspecció que s'ha realitzat el fet imposable i ha concretat la base imposable corresponent. En efecte, a la Comunicació d'inici del procediment d'inspecció que conclou amb l'acte impugnat, emesa en data 28-1-2019, es requereix a l'interessat perquè en data 15-3-2019 comparegui aportant la documentació següent:

- 1r) Acreditació de la representació.
- 2n) Certificat final de l'obra del tècnic responsable.
- 3r) Acta de recepció de l'obra.
- 4t) Contractes d'execució i pressupost d'execució material de l'obra formalitzada.
- 5è) Certificació del cost de l'obra emesa pel contractista.
- 6è) Relació de factures dels industrials.
- 7è) Qualsevol documentació que permeti determinar el cost final de l'obra (l'listat de factures rebudes, que podrà ser confrontat amb la comptabilitat, etc.)

A la diligència de compareixença de 15-3-2019 consta la següent documentació aportada:

- 1) Còpia del DNI. Escriptura de poders.
- 2) Factures i certificacions (Fotocòpies de factures).
- 3) Certificat final de l'obra (Arquitecte director de l'obra).
- 4) Acta notarial final d'obra de 1-2-2018.

Sobre aquesta base l'Administració en l'exercici de les seves potestats de comprovació, partint de les factures, considera que s'ha realitzat el fet imposable fixant la base imposable en 661.722,37 euros, quantia que l'interessat admet excepte pel que fa al benefici industrial i a les despeses generals. L'òrgan inspector considera realitzat el fet imposable concretant la base a partir de la documentació aportada pel mateix recurrent, quantia de les factures, i després d'una comprovació individual de cadascuna amb la consegüent exclusió de les que entén que no cal incloure en el concepte de cost real de les obres, tal com es desprèn de la documentació incorporada a l'expedient. A més, duu a terme operacions de quantificació per un perit tècnic com a element de la comprovació. És a dir, exerceix les seves funcions i, en conseqüència, concreta el fet imposable i la seva quantificació emparant-se, d'una banda, en la documentació aportada pel propi contribuent i, d'una altra, en els seus serveis tècnics tal com es reflecteix en la documentació que obra a l'expedient.

Per la seva banda, la recurrent considera que s'han d'excloure de la base imposable, així quantificada, determinades quantitats en entendre que corresponen als conceptes de benefici industrial i despeses generals, que segons s'ha assenyalat no s'han de computar a la base

imposable, aportant-hi en el procediment de regularització tributària les certificacions emeses pels industrials participants en l'execució de l'obra conforme les factures emeses al seu dia que inclouen i repercutien el 6% del benefici industrial i el 13% de les despeses generals. Cal assenyalar ara que aquests documents, emesos tots ells amb un contingut idèntic, el dia 31 de juliol de 2020, van ser presentats al temps de la signatura de l'acta de disconformitat actuació prèvia a la intervenció de l'òrgan competent per liquidar l'impost (Director de la Inspecció). La qüestió a discernir en aquest cas és la de si les certificacions esmentades constitueixen prova suficient per justificar una minoració de la base imposable establerta en seu d'inspecció.

Doncs bé, d'una anàlisi exhaustiva dels documents que la inspecció ha tingut en compte per concretar la base imposable així com de les actuacions dutes a terme pels serveis tècnics, també documentades, cal afirmar que no hi ha cap constància ni directa ni indirecta de l'existència concreta d'aquests elements, despeses generals i benefici industrial, ambdós del contractista, fora de perill de les certificacions emeses pels industrials amb el contingut i la data assenyalades en què es declara que en les quanties a què ascendeixen les factures emeses s'inclouen els percentatges del 6% i del 13% corresponents als ja esmentats components i sobre l'eficàcia probatòria dels quals ens referim a continuació.

En aquest sentit i per similitud amb el cas que ens ocupa, cal referir-se a la STSJ de Madrid de 21 de novembre de 2017 (recurs número 801/2016), que en relació a la prova de les despeses generals i benefici industrial, analitza el valor probatori d'unes certificacions emeses pels proveïdors principals de l'obra a l'efecte de justificar les partides esmentades.

El fonament de dret segon de la sentència 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 consideradas 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). ”*

Coincidint, així, amb allò declarat en aquesta sentència, el Consell Tributari considera que els certificats presentats pel recurrent han de ser rebutjats com a prova de la quantificació de les partides pretesament no computables, despeses generals i benefici industrial, “fonamentalment, per la seva emissió posterior, la seva possibilitat de ser confeccionats ad hoc i la seva manca de reflex o de suport a la resta de documents que poden contenir el cost de l'obra...” (STSJ Madrid transcrita).

Per la seva banda, l'interessat, com ja s'ha dit, presenta una única al·legació considerant que s'ha de reduir l'import de la base imposable resultant de la regularització a les quanties del 13% i del 6% en concepte de despeses generals del contractista i de benefici industrial del mateix subjecte, fonamentant la seva petició a la STSJCat. 315/2018, de 4 d'abril de 2018, en què es reconeixia aquesta deduïbilitat (FJ3).

En efecte, el Tribunal declara en aquesta resolució judicial que s'ha de reduir la base imposable de l'impost en les quanties relatives a les despeses generals i benefici industrial. Ara bé, segons la mateixa sentència, aquesta declaració és conseqüència de la prèvia acreditació de la seva existència com a partida no computable en els termes establerts a l'article 102 del TRLRHL.

En el cas enjudiciat es qüestionava la quantia de les partides, no la seva existència que el mateix Tribunal considera acreditada. Es tractava exclusivament de fixar la seva quantia en no constar a la documentació corresponent, acceptant a aquests sols efectes i per al cas concret que s'estava enjudiciant, l'aplicació de les regles establertes per l'ordenament jurídic respecte de la contractació de les administracions públiques. Supòsit que no és el que se suscita en el recurs de la resolució del qual s'ocupa el Consell Tributari.

En efecte, respecte d'aquest últim i d'acord amb aquest mateix fonament jurídic, no resulta acreditada l'existència mateixa de les partides aparentment deduïbles, benefici industrial i despeses generals, amb la qual cosa no es pot plantejar cap qüestió respecte de la quantificació aplicable en aquest cas particular.

D'altra banda, no cal oblidar que al si del procediment de liquidació definitiva, inspecció, l'Administració va sol·licitar mitjançant requeriment de 28 de gener de 2019 a l'ara recurrent qualsevol tipus de document que pogués ser tingut en compte per a la determinació del cost real i efectiu de la construcció aportant aquest darrer uns documents dels quals no cal deduir ni l'existència d'aquestes partides no computables ni la quantia (diligència de compareixença de 15 de març de 2019).

En conseqüència, no es pot admetre la pretensió del recurrent.

Per això, i coincidint amb la proposta de l'*Institut Municipal d'Hisenda*,

### **ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs interposat.