

Consell Tributari

Expediente: 202/10

El Consell Tributari, en sesión de 20 de junio de 2011, conociendo del recurso presentado por G.R.E., SL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- El 3 de noviembre de 2008, D. Á.P.A., en nombre y representación de la mercantil “G.R.E., S.L.”, deduce recurso contra la liquidación del ICIO derivada del Acta de inspección de disconformidad, correspondiente a las obras de rehabilitación llevadas a cabo en un edificio situado en la Calle ....., de Barcelona.

2.- La recurrente sostiene en síntesis que en la determinación de la base imponible del impuesto la Administración municipal ha incluido ciertas partidas del gasto incurrido en dichas obras que, de conformidad con la ley y la doctrina jurisprudencial aplicable, no deben incluirse en aquella. Singularmente señala las relativas a los gastos generales y al beneficio “industrial”, así como las relativas al coste de **Instalaciones** (635.029,02 Euros), **Climatización** (257.931,89 Euros), Seguridad (6.258,83 Euros), Radiodifusión sonora y televisión (4.784,09 Euros), Seguridad y salud (11.740,00 Euros) y **Elevadores** (51.157,39 Euros).

3.- En consecuencia, solicita que se anule “el acta de disconformidad núm. .... notificada” (sic) (*rectius*, la liquidación derivada de ella y notificada) y, conforme a sus pretensiones, se dicte nueva liquidación ajustada a una base imponible del ICIO correspondiente, minorada con el monto total de las partidas señaladas, lo cual, a su juicio, significa tomar como base imponible la cifra de 1.785.775,27 Euros, equivalente al coste de ejecución material sin computar los gastos generales y el beneficio “industrial”, menos la suma de las partidas antes detalladas.

4.- Con fecha 20 de noviembre de 2008, y con el fin de que fuese incorporado al recurso deducido, aporta certificación emitida el 7 de noviembre de 2008 por la empresa constructora de la obra, “.....”, en donde se manifiesta que el “presupuesto de Contrata”, sin IVA, ascendió a 2.106.346,61 Euros, desglosándose esta cifra en 1.785.775,27 Euros, correspondientes al coste de ejecución material, y 320.571,34 Euros, correspondientes a la suma de los gastos generales y el beneficio “industrial”.

5.- Del expediente se deducen los siguientes hechos de carácter cuantitativo:

a) Que la liquidación impugnada, recogida en el núm. de recibo CI-2008-2-....., está cifrada en **46.541,17 Euros** y es el resultado de aplicar a una base imponible que suma **2.077.882,62 Euros** el tipo de gravamen del **3%** fijado por el Ayuntamiento de Barcelona para el período impositivo de 2003, para el ICIO devengado ese año, que fue el de inicio de la obra, una vez deducida la suma de **15.795,30 Euros** que el sujeto pasivo había satisfecho en concepto de liquidación provisional a cuenta de conformidad con el artículo 103.1 del TRLRHL

b) Que esa base imponible es la resultante, como se ha dicho, del procedimiento de regularización llevado a cabo, durante el cual, y atendiendo parcialmente a las alegaciones de la recurrente, se ajustó la propuesta inicial de la inspección (cifrada en **2.100.635,45 Euros**) para deducir de ella la cantidad de **22.752,83 Euros**, tal y como la propia recurrente reconoció en sus alegaciones de 8 de abril de 2008, y que, salvo por una diferencia de 30,09 Euros, es la cifra que arroja la suma de las partidas correspondientes a **Seguridad** (6.258,83 Euros), **Radiodifusión sonora y televisión** (4.784,09 Euros), **Seguridad y salud** (11.740,00 Euros), las cuales, como se ha señalado en el Antecedente 2, en el presente recurso la recurrente solicita que sean nuevamente deducidas ahora de la base imponible.

c) Y que en la base imponible propuesta inicialmente por la inspección, ya se había procedido a deducir la cantidad de 5.711,16 Euros correspondiente a la suma de los gastos generales reflejados en la Factura núm. FV1+07/00406, emitida por la empresa constructora, “.....”, en relación a los “Trabajos de obra civil para una acometida definitiva mediante una E.T.”, que es la única de las Facturas, recogidas en el expediente, en donde luce una partida de este género.

6.- El IMH propone la desestimación íntegra del recurso.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La cuestión que se suscita en este recurso reside nuevamente en determinar si en la base imponible del ICIO, que, como se sabe, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra correspondiente, deben incluirse determinadas partidas de gasto, como ha ocurrido en la liquidación impugnada.

Segundo.- Desde la implantación originaria del ICIO, la delimitación de la base imponible de este impuesto, fijando qué partidas del gasto incurrido en una construcción, instalación u obra integraban su “coste real y efectivo”, a la vista del laconismo con el que se expresaba la Ley de Haciendas Locales de 1988, fue objeto de controversia, generando una abundante jurisprudencia oportunamente considerada por este *Consell Tributari*.

La reforma de la Ley de Haciendas Locales llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, clarificó en parte la configuración de la base imponible, de conformidad con la jurisprudencia aludida, tal y como se advertía en la propia Exposición de Motivos de esta reforma («Se clarifica la base imponible del impuesto, de acuerdo con los criterios del Tribunal Supremo»). Ahora, como es sabido, el artículo 102.1 del TRLHL, a raíz de la reforma señalada, dispone, como ya se decía originariamente, que la base imponible del impuesto «está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra», pero aclarando que «se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella», y añadiendo, conforme al casuismo jurisprudencial, que «no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material».

Esta nueva redacción, clarificadora de la base imponible del ICIO, ha resuelto alguna de las cuestiones interpretativas que la redacción anterior planteaba; otras, en cambio, siguen exigiendo un esfuerzo interpretativo ulterior, conformado al sentido y fin de la norma y a la doctrina jurisprudencial al respecto.

Tercero.- Las primeras 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 industrial”.

La recurrente, en base a la certificación emitida por la entidad constructora “.....”, cifra la suma de ambas partidas en 320.571,34 Euros, lo cual representa, aproximadamente (la diferencia exacta es de 18.726 Euros), el resultado de aplicar el 13 %, para los “gastos generales” y el 6 % para el “beneficio industrial” a la cifra de 1.785.775,27 Euros que en ese mismo certificado se señala como correspondiente al coste de ejecución material de la obra.

La pretensión de excluir el cómputo de estas partidas de la base imponible del impuesto la apoya la recurrente en la doctrina del Tribunal Supremo establecida en las sentencias de 30 de marzo de 2002, 31 de mayo y 5 de diciembre de 2003, 5 de marzo de 2004 y 17 de noviembre de 2005, transcribiendo un pasaje del FD de la primera, luego reproducido sustancialmente en todas las demás, e inequívocamente favorable a su pretensión en este extremo. Y es que, como es sabido, ya antes de la vigencia de la reforma de 2002, la jurisprudencia había establecido, no obstante el laconismo de la redacción del artículo 103.1 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, 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. Ahora, la nueva redacción del artículo 102.1 del TRLHL, con fines meramente aclaratorios, como se decía en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, tal y como hemos recordado, esta doctrina ha sido recogida positivamente.

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, como decimos, de la tesis de la recurrente. 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 concreto. La recurrente, en este extremo, y como se ha dicho, se ha limitado a cifrarlo basándose en un certificado en el que se ha recurrido a 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 (aprobado por el RD 1098/2001, de 12 de octubre) y establecidos para la

determinación del llamado “presupuesto base de licitación”, a partir del presupuesto de ejecución material en los contratos de obras de las Administraciones públicas.

En ese género de contratos, una vez adjudicados, la base imponible del ICIO, circunscrita siempre al “coste de ejecución material de la obra”, no es el precio de adjudicación, sino la resultante de deducir de ese precio, entre otras, las partidas correspondientes a “gastos generales” y “beneficio industrial del contratista” calculados mediante la aplicación de esos porcentajes. De hecho, no es a otra cosa a lo que aluden las sentencias referidas al tratarse en todas ellas de la adjudicación de contratos de obras del sector público y aplicando aquello que disponía análogamente el antecedente artículo 68 del derogado Reglamento General de Contratación del Estado (aprobado por el Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre).

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, «[n]o 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, sólo en una de las facturas de la entidad constructora se ha desglosado la suma correspondiente a “gastos generales”, cifrada en 5.711,16 Euros, los cuales, como se ha señalado en los Antecedentes, ya han sido excluidos de la base imponible impugnada, mientras que nada de esto se ha hecho –ni en relación a estos gastos, ni al “beneficio industrial”- en ninguna de las restantes, limitándose la recurrente a aportar un certificado emitido por esa la entidad constructora, en la que se afirma simplemente que la suma de esas partidas es de 320.571,34 Euros y que, como hemos advertido, corresponde al porcentaje que 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, procede desestimar la pretensión de la recurrente en este extremo.

Cuarto.- Al último género de cuestiones que, a pesar de la reforma de 2002, requieren todavía de un ulterior esfuerzo interpretativo pertenece la relativa a si el coste

de todos aquellos equipos, máquinas, e instalaciones, construidos por terceros fuera de la obra, pero luego incorporados a ella –salvo el coste de su instalación en la misma-, ha de excluirse en todo caso del cómputo de la base imponible, constituida por el “coste real y efectivo” de la obra, en la medida en que esta expresión, en virtud del artículo 102.1 del TRLHL ha de entenderse exclusivamente como el “coste de ejecución material” de la misma.

Antes de proceder al examen de este extremo, es preciso señalar aquí que, como se ha dejado consignado en los Antecedentes, en el presente caso esta cuestión debe circunscribirse a las partidas relativas al coste de **Instalaciones** (635.029,02 Euros), **Climatización** (257.931,89 Euros) y a los **Elevadores** (51.157,39 Euros), puesto que, como también se ha dicho en los Antecedentes, las partidas relativas al coste de Seguridad (6.258,83 Euros), Radiodifusión sonora y televisión (4.784,09 Euros) y Seguridad y salud (11.740,00 Euros), a pesar de que la recurrente insista en la necesidad de excluir su cómputo de la base imponible en el presente recurso, lo cierto es que ya se excluyeron en su día, como la propia recurrente reconoció en su escrito de alegaciones de 8 de abril de 2008.

Circunscrita así la cuestión, se trata de determinar, pues, si deben de excluirse de la base imponible del ICIO debido por la recurrente las partidas correspondientes a **Instalaciones**, **Climatización** y **Elevadores**, en la medida en que reflejan el coste de elementos construidos fuera de la obra por terceros, y luego incorporados a la misma. La recurrente sostiene que esto es así, dado que, sin matiz ni excepción alguna, entiende que la exclusión afecta al coste de todos los elementos que reúnan estas características de construcción ajena.

En apoyo de la exclusión de estas partidas la recurrente cita expresamente un pasaje del FD 3º de la **STS de 31 de mayo de 2003** que a su juicio condensa la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal al respecto y favorable a su tesis.

Y así es, en efecto. Este pasaje, que refiere la recurrente, y que la sentencia citada toma directamente del FD 1º de la STS de 15 de abril de 2000, la cual a su vez lo había tomado del FD 2º de la STS de 24 de mayo de 1999 donde se estableció y que ulteriormente el Tribunal Supremo referirá indirectamente, cuando menos, en el apartado 4 del FD 5º de la STS de 17 de noviembre de 2005, reza así:

*«A estas exclusiones [de la base imponible del ICIO], y por obedecer a la misma causa, ha de adicionarse la de los importes correspondientes a equipos, maquinaria e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su*

*instalación –Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 1997 y demás en ella citadas–, y la del estudio relativo a seguridad e higiene en el trabajo, pese a que, en virtud de lo prevenido en el Real Decreto 555/1986, de 21 de diciembre, ha de incluirse en los proyectos de edificación y obras, pero que, por ser gasto igualmente ajeno al estricto costo del concepto de obra civil, debe ser excluido del cálculo de la base aquí cuestionado».*

Ahora bien, la recurrente no tiene en cuenta que esta declaración del Tribunal Supremo es de carácter genérico, y está destinada a hacer más explícito el sentido de la expresión “coste real y efectivo” en el contexto anterior a la reforma de 2002, a fin de hacerlo gravitar sobre el “coste de ejecución material”, tal y como luego esta reforma acabaría explícitamente recogiendo, como ya hemos señalado.

No obstante, obsérvese que si para excluir el coste de un elemento de la base imponible del ICIO fuese suficiente con que hubiera sido elaborado por un tercero fuera de la obra en cuestión, a la vista de la realidad constructiva actual, probablemente este impuesto acabaría reducido a un impuesto de “instalaciones”, modificando materialmente el hecho imponible. Y es que, consideramos, hay un principio de consustancialidad a la obra o construcción, que no puede ignorarse.

En efecto, es cierto que existen “equipos, maquinarias e instalaciones” que son accesorios a una obra o construcción determinada y que éstas, sin ellos, pueden seguir destinándose al fin para el que se proyectaron, pero hay otros elementos que son técnicamente inseparables de las mismas, su singularidad es irrelevante, son de carácter estructural a la construcción, y, sobre todo, a falta de los mismos, la obra o construcción no podría lograr la finalidad pretendida. De ahí que, mientras el coste de los elementos del primer género deba de excluirse de la base imponible del ICIO, con el coste de los del segundo género, no ocurre lo mismo.

Es claro que en abstracto es difícil determinar qué elementos son de un género o de otro, porque esto depende de cuál sea la obra en cuestión. Sin embargo, el caso de las **Instalaciones** para el suministro de los servicios, el de los sistemas de **Climatización** y el de los **Elevadores** que se incorporan a una obra cuyo destino es residencial, como es el del supuesto que nos ocupa, es paradigmático de aquellos elementos, que habiendo sido construidos fuera de la obra por terceros, son consustanciales a la misma, en la medida en que o son de carácter estructural o sin ellos la obra o construcción no podrá destinarse al fin habitacional propuesto, tanto por razones de carácter material como por exigencias de carácter jurídico. Por este motivo,

su coste, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, ha de integrar la base imponible del ICIO debido.

Esta idea de consustancialidad al destino proyectado de la obra es además el criterio que el Tribunal Supremo aplica, cuando, atendiendo al casuismo que, como decimos, todo esto entraña, ha tenido que concretar cuáles son los elementos contruidos por terceros fuera de la obra, que han de incluirse en la base imponible del ICIO debido en una obra determinada, integrando así el coste de ejecución material de la misma. En este sentido véase lo declarado en el FD 4º de la STS de 5 de octubre de 2004, dictada para la unificación de doctrina:

«[...] la doctrina que procede conceptualizar como correcta es la sentada, precisamente, en la sentencia de instancia, en la segunda mitad de su Fundamento de Derecho Quinto (que, por su claridad y su perfecta adecuación al ordenamiento jurídico, la damos aquí por reproducida, haciéndola nuestra), porque, como ya se ha declarado, entre otras, en las sentencias de esta misma Sección y Sala de 15 de febrero de 1995 y 14 de febrero y 16 de diciembre de 2003 (sentencias que, al ser, en el punto controvertido, de igual tenor que la que ha sido objeto de impugnación, pueden determinar, también, la falta de predicamento del recurso, al “existir doctrina legal sobre la cuestión” conforme con la admitida en la sentencia de instancia), es evidente que, ***para la inclusión*** del importe de los aparatos elevadores o ascensores en la base imponible del ICIO, basta que, además de lo declarado con una clara precisión técnico jurídica en la sentencia aquí recurrida, lo esencial es que tales instalaciones, aparte de inseparables de la obra (de las viviendas, en este caso), figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras (como en este supuesto de hecho acontece), pues ***no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería*** (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), ***sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas, y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.***» [El énfasis es nuestro.]

Un criterio éste del Tribunal Supremo, que, desde esta emblemática sentencia es, lógicamente, el determinante para la resolución de supuestos similares. A fin de ilustrar este extremo véase, entre otras, la STSJ de Galicia (Sección 4ª) de 21 de mayo de 2008, en cuyo FD 4º, tras glosar la STS de 17 de noviembre de 2005 –una de

las que, como hemos visto, contenía la declaración genérica antes referida, y a la luz de lo establecido en esta última STS de 5 de octubre de 2004, acabada de citar, se afirma:

«De esta significativa jurisprudencia se puede inferir que en determinados supuestos deberá computarse en la base imponible [del ICIO] tanto el coste de adaptación o incorporación (instalación) del elemento infraestructural de que se trate a la obra, construcción o instalación a los que vaya destinado, como el valor o coste del elemento mismo si bien en otros casos, por el contrario, aún estando prevista su concurrencia en el presupuesto de la obra, construcción o instalación, deberá computarse en la base imponible, exclusivamente, el coste de su instalación o incorporación a aquéllos, pues no pueden conceptuarse del mismo modo, a efectos de la base imponible del ICIO, los casos en que los elementos estructurales o de instalación sean consustanciales, inseparables e imprescindibles para la propia instalación que aquellos otros en que esta circunstancia no concorra, por más que en ambos casos se precise de licencia municipal. De este modo, ***será caso por caso como habrá de abordarse la cuestión, atendiendo a aquellas pautas de la doctrina jurisprudencial expuesta, sirviendo de ayuda los estándares de la imprescindibilidad, la consustancialidad, la inseparabilidad, la externidad o la autonomía funcional***; pero no aplicando con carácter exclusivo y excluyente cada uno de ellos, sino conjugándolos en la medida que sea preciso, en orden a lograr el verdadero alcance e identidad de la base imponible querida por la Ley, que es el coste de lo construido o instalado. Todo ello teniendo en cuenta que el hecho imponible del impuesto está constituido por "la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición" (artículo 101.1 TRLRHL de 2004), que se pronuncia en similares términos al anterior 101.1 de la Ley 39/88.

Criterio el anterior que, proyectado al caso que nos ocupa, lleva a la conclusión de la improcedencia de excluir la de la base imponible de las liquidaciones discutidas aquellos elementos propuestos que, hasta donde las actuaciones permiten conocer, se revelan imprescindibles al destino final de la edificación objeto de promoción.» [El énfasis es nuestro]

Esta idea de consustancialidad de los elementos construidos fuera de la obra por terceros, en relación a la construcción a la que se incorporan, determinante de la inclusión de su coste en la base del ICIO, es la misma sobre la que ha fundado el Alto

Tribunal su más reciente sentencia de 14 de mayo 2010, resolviendo un recurso de casación en interés de ley, acerca de los elementos que componen una central eólica.

Por último, conviene recordar que este *Consell Tributari*, ya ha tenido ocasión de pronunciarse en este mismo sentido sobre este extremo relativo al coste de los ascensores y el de otros elementos consustanciales, en múltiples informes. Por todos, nos remitimos al emitido en relación al expediente 298/7, en cuyo FD 2º señalábamos que del análisis de las sentencias más relevantes, «[...] se desprende la existencia de una consolidada jurisprudencia que, al objeto de determinar qué partidas de obra deben o no integrarse en la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, acoge no sólo el criterio de la "consustancialidad", "estructuralidad" o "inseparabilidad" de la obra, de manera expresa, sino también el de la "inherencia al carácter de la obra" que, en el caso que nos ocupa, es de naturaleza residencial. En este sentido, la STS de 5 de octubre de 2004 alude a "las condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma (la construcción) se dirige" y a la provisión de "servicios esenciales para su habitabilidad o utilización"».

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto.