

Consell Tributari

Expedient: 202/10

El Consell Tributari, reunit en sessió de 20 de juny de 2011, coneixent del recurs presentat per G.R.E., SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El 3 de novembre de 2008, D. Á.P.A., en nom i representació de la mercantil “G.R.E., S.L.”, dedueix recurs contra la liquidació de l'ICIO derivada de l'Acta d'inspecció de disconformitat, corresponent a les obres de rehabilitació portades a terme en un edifici situat al Carrer, de Barcelona.

2.- Sosté en síntesis la recurrent que, en la determinació de la base imposable de l'impost, l'Administració municipal ha inclòs certes partides de la despesa incorreguda en l'execució d'aquests obres que, d'acord amb el que disposen la llei i la doctrina jurisprudencial aplicable, no han d'incloure's en la mateixa. Singularment assenyala les relatives a les despeses generals i al benefici “industrial”, així com les relatives al cost d' **Instal·lacions** (635.029,02 Euros), **Climatització** (257.931,89 Euros), Seguretat (6.258,83 Euros), Radiodifusió sonora i televisió (4.784,09 Euros), Seguretat i salut (11.740,00 Euros) i **Elevadors** (51.157,39 Euros).

3.- En conseqüència, sol·licita que s'anul·li “l'acta de disconformitat núm. notificada” (sic) (*rectius*, la liquidació derivada d'aquesta i notificada) i, conforme a les seves pretensions, es dicti nova liquidació ajustada a una base imposable de l'ICIO corresponent, minorada amb la suma total de les partides assenyalades, la qual cosa, al seu judici, significa prendre com a base imposable la xifra de 1.785.775,27 Euros, equivalent al cost d'execució material sense computar les despeses generals i el benefici “industrial”, menys la suma de les partides abans detallades.

4.- Amb data 20 de novembre de 2008, i amb la finalitat de que fos incorporat al recurs deduït, aporta certificació emesa el 7 de novembre de 2008 per l'empresa constructora de l'obra, ".....", on es manifesta que el pressupost "de Contrata", sense IVA, va ascendir a 2.106.346,61 Euros, desglossant-se aquesta xifra en 1.785.775,27 Euros, corresponents al cost d'execució material, i 320.571,34 Euros, corresponents a la suma de les despeses generals i el benefici "industrial".

5.- De l'expedient es dedueixen els següents fets de caràcter quantitatiu:

a) Que la liquidació impugnada, recollida en el núm. de rebut CI-2008-2-....., està xifrada en 46.541,17 Euros i és el resultat d'aplicar a una base imposable que suma 2.077.882,62 Euros el tipus de gravamen del 3% fixat per l'Ajuntament de Barcelona per al període impositiu de 2003, per a l'ICIO reportat aquest any, que va ser el d'inici de l'obra, una vegada deduïda la suma de 15.795,30 Euros que el subjecte passiu havia satisfet en concepte de liquidació provisional a compte de conformitat amb l'article 103.1 del TRLRHL

b) Que aquesta base imposable és la resultant, com s'ha dit, del procediment de regularització dut a terme, durant el qual, i atenent parcialment a les al·legacions de la recurrent, es va ajustar la proposta inicial de la inspecció (xifrada en 2.100.635,45 Euros) per a deduir d'aquesta la quantitat de 22.752,83 Euros, tal com la pròpia recurrent va reconèixer en les seves al·legacions de 8 d'abril de 2008, i que, excepte per una diferència de 30,09 Euros, és la xifra que dona la suma de les partides corresponents a Seguretat (6.258,83 Euros), Radiodifusió sonora i televisió (4.784,09 Euros), Seguretat i salut (11.740,00 Euros), les quals, com s'ha assenyalat en l'Antecedent 2, en el present recurs la recurrent sol·licita que siguin novament deduïdes ara de la base imposable.

c) I que en la base imposable proposada inicialment per la inspecció, ja s'havia procedit a deduir la quantitat de 5.711,16 Euros corresponent a la suma de les despeses generals reflectits a la Factura núm. FV1+07/00406, emesa per l'empresa constructora, ".....", en relació als "Treballs d'obra civil per a una escomesa definitiva mitjançant una E.T.", que és l'única de les Factures, recollides en l'expedient, on hi consta una partida d'aquest gènere.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La qüestió que se suscita en aquest recurs resideix en determinar si a la base imposable de l'ICIO, que, com bé sabem, està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra corresponent, han d'incloure's determinades partides de la despesa, com ha ocorregut en la liquidació impugnada.

Segon.- Des de la implantació originària de l'ICIO, la delimitació de la base imposable d'aquest impost, fixant quines partides de la despesa incorreguda en una construcció, instal·lació o obra integren el seu "cost real i efectiu", a la vista del laconisme amb el què s'expressava la Llei d'Hisendes Locals de 1988, va ser objecte de controvèrsia, generant una abundant jurisprudència oportunament considerada per aquest *Consell Tributari*.

La reforma de la Llei d'Hisendes Locals duta a terme per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, va clarificar en part la configuració de la base imposable, de conformitat amb la jurisprudència al·ludida, tal i com s'advertia en la pròpia Exposició de Motius d'aquesta reforma («Es clarifica la base imposable de l'impost, d'acord amb els criteris del Tribunal Suprem»). Ara, com és ben sabut, l'article 102.1 del TRLHL, d'acord amb la reforma assenyalada, disposa, com ja es deia originàriament, que la base imposable de l'impost "(...) está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra (...)", però aclarant que "(...) se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla", i afegint, conforme al casuisme 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".

Aquesta nova redacció, clarificadora de la base imposable de l'ICIO, ha resolt alguna de les qüestions interpretatives que la redacció anterior plantejava: altres, en canvi, segueixen exigint un esforç interpretatiu ulterior, d'acord amb el sentit i finalitat de la norma i a la doctrina jurisprudencial al respecte.

Tercer.- Les altres partides que la recurrent considera que han de ser excloses del càlcul de la base imposable de l'ICIO acreditat són les relatives a "despeses generals" i al "benefici industrial".

La recurrent, sobre la base de la certificació emesa per l'entitat constructora ".....", xifra la suma d'ambdues partides en 320.571,34 Euros, la qual cosa representa, aproximadament (la diferència exacta és de 18.726 Euros), el resultat d'aplicar el 13 %, per a les "despeses generals" i el 6 % per al "benefici industrial" a la xifra de 1.785.775,27 Euros que en aquest mateix certificat s'assenyala com corresponent al cost d'execució material de l'obra.

La pretensió d'excloure el còmput d'aquestes partides de la base imposable de l'impost la recolza la recurrent a la doctrina del Tribunal Suprem establerta en les sentències de 30 de març de 2002, 31 de maig i 5 de desembre de 2003, 5 de març de 2004 i 17 de novembre de 2005, transcrivint un passatge de l'FD de la primera, després reproduït substancialment en totes les altres, i inequívocament favorable a la seva pretensió en aquest extrem. I és que, com és sabut, ja abans de la vigència de la reforma de 2002, la jurisprudència havia establert, no obstant això el laconisme de la redacció de l'article 103.1 de la Llei d'Hisendes Locals de 1988, que les partides corresponents a benefici industrial, despeses generals i honoraris professionals no formen part del concepte de cost real i efectiu de l'obra. Ara, la nova redacció de l'article 102.1 del TRLHL, amb fins merament aclaridors, com es deia en l'Exposició de Motius de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, tal com hem recordat, aquesta doctrina ha estat recollida positivament.

En principi, la qüestió que aquí se suscita seria una d'aquelles que la reforma de 2002 hauria deixat tancada definitivament i, a més, a favor, com diem, de la tesis de la recurrent. Ara ja no hi ha cap dubte de que ni el benefici empresarial del contractista, ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material de l'obra, com les anomenades "despeses generals", formen part de la base imposable de l'ICIO.

No obstant, com ha de resultar lògic, l'exclusió d'aquestes partides exigeix l'acreditació de la seva quantitat concreta. La recurrent, en aquest extrem, i com s'ha dit, s'ha limitat a xifrar-lo basant-se en un certificat en el qual s'ha recorregut a l'aplicació d'uns percentatges sobre el pressupost d'execució material de l'obra que coincideixen amb els previstos respectivament en les lletres "a" "i b" de l'apartat 1 de l'article 131 del Reglament de la Llei de Contractes de les Administracions Públiques (aprovat pel RD 1098/2001, de 12 d'octubre) i establerts per a la determinació de l'anomenat "pressupost

base de licitació”, a partir del pressupost d'execució material en els contractes d'obres de les Administracions públiques.

En aquest gènere de contractes, una vegada adjudicats, la base imposable de l'ICIO, circumscrita sempre al "cost d'execució material de l'obra", no és el preu d'adjudicació, sinó la resultant de deduir d'aquest preu, entre altres, les partides corresponents a "despeses generals" i benefici industrial del contractista" calculats mitjançant l'aplicació d'aquests percentatges. De fet, no és a altra cosa al que al·ludeixen les sentències referides al tractar-se en totes elles de l'adjudicació de contractes d'obres del sector públic i aplicant allò que disposava anàlogament l'antecedent article 68 del derogat Reglament General de Contractació de l'Estat (aprovat pel decret 3410/1975, de 25 de novembre).

En canvi, quan es tracta d'una obra no subjecte al règim dels contractes del sector públic, tal i com diu aquest *Consell Tributari* en el seu informe relatiu a l'expedient 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».

Atès que en el present cas, només en una de les factures de l'entitat constructora s'ha desglossat la suma corresponent a “despeses generals”, xifrada en 5.711,16 Euros, els quals, com s'ha assenyalat en els Antecedents, ja han estat exclosos de la base imposable impugnada, mentre que res d'això s'ha fet –ni en relació a aquestes despeses, ni al “benefici industrial”- en cap de les restants, limitant-se la recurrent a aportar un certificat emès per aquesta l'entitat constructora, en la qual s'afirma simplement que la suma d'aquestes partides és de 320.571,34 Euros i que, com hem advertit, correspon al percentatge que és el previst en els contractes d'obres del sector públic per a fixar la suma presumpta de les partides corresponents a aquests conceptes en aquests contractes, però inaplicable al gènere de contractes en el qual s'inclou que aquí ens ocupa, procedeix desestimar la pretensió de la recurrent en aquest extrem.

Quart.- A l'últim gènere de qüestions que, malgrat la reforma de 2002, requereixen encara d'un ulterior esforç interpretatiu pertany la relativa a si el cost de tots aquells equips, màquines, i instal·lacions, construïts per tercers fora de l'obra, però

després incorporats a ella –excepte el cost de la seva instal·lació en la mateixa-, ha d'excloure's en tot cas del còmput de la base imposable, constituïda pel “cost real i efectiu” de l'obra, en la mesura en què aquesta expressió, en virtut de l'article 102.1 del TRLHL ha d'entendre's exclusivament com el “cost d'execució material” de la mateixa.

Abans de procedir a l'examen d'aquest extrem, cal assenyalar aquí que, com s'ha deixat consignat en els Antecedents, en el present cas aquesta qüestió ha de circumscriure's a les partides relatives al cost d'Instal·lacions (635.029,02 Euros), Climatització (257.931,89 Euros) i als Elevadors (51.157,39 Euros), ja que, com també s'ha dit en els Antecedents, les partides relatives al cost de Seguretat (6.258,83 Euros), Radiodifusió sonora i televisió (4.784,09 Euros) i Seguretat i salut (11.740,00 Euros), a pesar que la recurrent insisteixi en la necessitat d'excloure el seu còmput de la base imposable en el present recurs, la veritat és que ja es van excloure en el seu moment, com la pròpia recurrent va reconèixer en el seu escrit d'al·legacions de 8 d'abril de 2008.

Circumscrita així la qüestió, es tracta de determinar, doncs, si deuen excloure's de la base imposable de l'ICIO degut per la recurrent les partides corresponents a Instal·lacions, Climatització i Elevadors, en la mesura que reflecteixen el cost d'elements construïts fora de l'obra per tercers, i després incorporats a la mateixa. La recurrent sosté que això és així, atès que, sense matís ni excepció alguna, entén que l'exclusió afecta al cost de tots els elements que reuneixin aquestes característiques de construcció aliena.

En suport de l'exclusió d'aquestes partides la recurrent cita expressament un passatge del FD 3º de la **STS de 31 de maig de 2003** que, segons diu, condensa la doctrina jurisprudencial de l'Alt Tribunal referent a això i favorable a la seva tesi.

I així és, en efecte. Aquest passatge, que refereix la recurrent, i que la sentència citada presa directament del FD 1º de la STS de 15 d'abril de 2000, la qual al seu torn ho havia pres del FD 2º de la STS de 24 de maig de 1999 on es va establir i que ulteriorment el Tribunal Suprem referirà indirectament, si més no, en l'apartat 4 del FD 5º de la STS de 17 de novembre de 2005, resa així:

«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 contruidos 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».

Ara bé, la recurrent no té en compte que aquesta declaració del Tribunal Suprem és de caràcter genèric, i està destinada a fer més explícit el sentit de l'expressió "cost real i efectiu" en el context anterior a la reforma de 2002, a fi de fer-lo gravitar sobre el "cost d'execució material", tal com després aquesta reforma acabaria explícitament recollint, com ja hem assenyalat.

No obstant això, observi's que si per a excloure el cost d'un element de la base imposable de l'ICIO fos suficient amb que hagués estat elaborat per un tercer fora de l'obra en qüestió, a la vista de la realitat constructiva actual, probablement aquest impost acabaria reduït a un impost d'"instal·lacions", modificant materialment el fet imposable. I és que considerem que hi ha un principi de consubstancialitat a l'obra o construcció, que no pot ignorar-se.

En efecte, és cert que existeixen "equips, maquinàries i instal·lacions" que són accessoris a una obra o construcció determinada i que aquestes, sense ells, poden seguir destinant-se per fi per al qual es van projectar, però hi ha altres elements que són tècnicament inseparables de les mateixes, la seva singularitat és irrellevant, són de caràcter estructural a la construcció, i, sobretot, mancants els mateixos, l'obra o construcció no podria assolir la finalitat pretesa. Per aquest motiu, mentre el cost dels elements del primer gènere hagi d'excloure's de la base imposable de l'ICIO, amb el cost dels del segon gènere, no ocorre el mateix.

Queda clar que en abstracte és difícil determinar quins elements són d'un gènere o d'un altre, perquè això depèn de quina sigui l'obra en qüestió. No obstant això, el cas de les Instal·lacions per al subministrament dels serveis, el dels sistemes de Climatització i el dels Elevadors que s'incorporen a una obra la destinació de la qual és residencial, com és el del supòsit que ens ocupa, és paradigmàtic d'aquells elements, que havent estat construïts fora de l'obra per tercers, són consubstancials a la mateixa, en la mesura que o són de caràcter estructural o sense ells l'obra o construcció no podrà destinar-se a la finalitat habitacional proposada, tant per raons de caràcter material com per exigències de caràcter jurídic. Per aquest motiu, el seu cost, contràriament al que sosté la recurrent, ha d'integrar la base imposable de l'ICIO degut.

Aquesta idea de consubstancialitat a la destinació projectada de l'obra és a més el criteri que el Tribunal Suprem aplica, quan, atenent al casuisme que, com diem, tot això comporta, ha hagut de concretar quins són els elements construïts per tercers

fora de l'obra, que han d'incloure's en la base imposable de l'ICIO degut en una obra determinada, integrant així el cost d'execució material de la mateixa. En aquest sentit vegi's el declarat en el FD 4º de la STS de 5 d'octubre de 2004, dictada per a la unificació de doctrina:

«[...] la doctrina que procede conceptuar 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.***» [L'èmfasi és nostre.]

Un criteri aquest del Tribunal Suprem, que, des d'aquesta emblemàtica sentència és, lògicament, el determinant per a la resolució de supòsits similars. A fi d'il·lustrar aquest extrem vegi's, entre unes altres, la STSJ de Galícia (Secció 4ª) de 21 de maig de 2008, en que el seu FD 4º, després de glossar la STS de 17 de novembre de 2005 –una de les quals, com hem vist, contenia la declaració genèrica abans referida, i a la llum de l'establert en aquesta última STS de 5 d'octubre de 2004, acabada de citar, s'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.» [L'èmfasi és nostre.]

Aquesta idea de consubstancialitat dels elements construïts fora de l'obra per tercers, en relació a la construcció a la qual s'incorporen, determinant de la inclusió del seu cost a la base de l'ICIO, és la mateixa sobre la qual ha fundat l'Alt Tribunal el seu més recent sentència de 14 de maig 2010, resolent un recurs de cassació en interès de llei, sobre els elements que componen una central edílica.

Finalment, convé recordar que aquest *Consell Tributari*, ja ha tingut ocasió de pronunciar-se en aquest mateix sentit sobre aquest extrem relatiu al cost dels ascensors i el d'altres elements consubstancials, en múltiples informes. Per tots, ens remetem a l'emès en relació a l'expedient 298/7, on en el Fonament de Dret Segon

assenyalàvem que de les anàlisis de les sentències més rellevants , «[...] 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"».

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.