



Expedient: 114/24

Expedient de gestió: 2024RCAL...

Número de registre: 2023/...

Recurrent: FBL

Representant legal: CL, SLP

Tribut: Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

Objecte tributari: ...

Quota: 1.584,13 euros

Data de presentació del recurs: 22/12/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 24 d'abril de 2025, coneixent del recurs presentat per FBL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 22 de desembre de 2023, el Sr. FBL presenta recurs contra la resolució dictada a l'expedient núm. ..., amb motiu del procediment de regularització tributària de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, en relació amb les obres de redistribució interior de 2 habitatges situats a l'immoble situat en la planta entresol i àtic de ..., mitjançant la qual s'acorda desestimar les al·legacions plantejades contra la proposta de regularització i girar la corresponent liquidació (núm. de rebut CI2023...) de l'impost per import de 1.584,139 euros, partint d'una base imposable de 218.614,92 euros, i prèvia deducció de l'import de 5.739,47 euros pagat mitjançant autoliquidació.

2.- La persona recurrent, en essència, formula les al·legacions següents:

- És l'amo de la construcció però no disposa dels mitjans materials i/o humans propis i necessaris per executar de forma directa els treballs pretesos sobre l'immoble, i ha de

contractar els serveis d'un tercer per a la redacció, la direcció i l'execució de l'obra, juntament amb la seva supervisió.

- Adjunta còpia dels pressupostos dels contractistes de l'obra elaborats amb caràcter previ a la seva execució, i manifesta que aquests pressupostos acrediten la naturalesa contractual entre promotor i contractista.
- Així mateix, al·lega que a la regularització tributària practicada per la inspecció municipal s'hi ha inclòs el benefici industrial i les despeses generals del contractista, i considera que aquests conceptes s'han de descomptar del cost total de l'obra, per tant, de la base imposable de l'impost, havent quedat acreditat documentalment la quantia a la qual ascendeixen segons certificats emesos pels contractistes aportats en els quals es determina el percentatge corresponent a despeses generals i benefici industrial inclòs en les factures emeses.

Per això, sol·licita que es dicti una resolució que ordeni la rectificació de la proposta de regularització notificada i emeti una carta de pagament per import de 414,81 euros.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda es desprèn la relació de fets següent:

- En data 23 de desembre de 2018, va practicar autoliquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), per un import de 5.790,47 euros, sobre una base imposable de 171.327,55 euros, segons llicència d'obres sol·licitada el 28 de novembre de 2018, expedient núm. ..., per a la redistribució interior d'habitatges, amb afectació puntual de l'estructura de les entitats de planta entresol i àtic de l'edifici situat a
- Les obres es van iniciar el febrer del 2019 i van finalitzar el 22 de març del 2021, segons s'acredita a través del certificat final d'obra.
- En data 8 de setembre de 2023 es va iniciar procediment de comprovació limitada sobre les obres realitzades a la planta entresol i a l'àtic de l'immoble situat a ... amb l'objectiu de regularitzar la situació tributària del subjecte passiu de l'ICIO.



En data 29 de setembre del 2023, la persona interessada va aportar la documentació requerida.

- En data 6 d'octubre de 2023 es va emetre proposta de regularització de l'ICIO, de la qual resulta una quota a ingressar de 1.584,13 euros, partint d'una base imposable de 218.614,92 euros, i prèvia deducció de l'import de 5.739,47 euros pagat mitjançant autoliquidació.

- En data 3 de novembre del 2023, l'obligada tributària formula al·legacions contra la proposta de regularització, sol·licitant la quantificació de la base imposable en 183.710,02 euros i xifrant l'import pendent a pagar en 414,81 euros.

- En data 17 de novembre del 2023, la gerenta de l'Institut Municipal d'Hisenda dicta resolució en el procediment de regularització tributària, expedient núm. ..., mitjançant la qual es disposa desestimar les al·legacions presentades i girar liquidació d'ICIO.

- En data 22 de desembre de 2023, la persona interessada presenta recurs d'alçada contra la resolució i la liquidació tributària notificada.

No consta el justificant de notificació però la persona interessada, amb motiu del recurs presentat, manifesta haver rebut resolució i la liquidació de l'ICIO, per import de 1.584,13 euros, rebut núm. CI2023....

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La resolució i la liquidació de l'impost girada en el procediment de regularització tributària del ICIO s'ha de considerar interposada dins del termini d'un mes comptat des de l'endemà de la data de la notificació, segons l'exigit per 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, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de

les hisendes locals, en relació amb l'art. 30.4 i 5 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques.

Segon.- El Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals regula, als articles 100 i següents, l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

A l'article 102 s'estableix que la base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, i s'entén per aquest motiu, a aquests efectes, el cost d'execució material d'aquella. No formen part de la base imposable l'impost sobre el valor afegit i la resta d'impostos anàlegs propis de règims especials, les taxes, preus públics i altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades, si escau, amb la construcció, instal·lació o obra, ni tampoc els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució.

D'acord amb l'article 103.1, quan es concedeixi la llicència d'obres o quan s'iniciï la construcció es practicarà una liquidació provisional a compte de la definitiva en què la base imposable es determinarà en funció del pressupost presentat pels interessats o en funció dels índexs o mòduls previstos a la corresponent Ordenança fiscal municipal reguladora del tribut. Finalitzada la construcció, instal·lació o obra, i tenint en compte el cost real i efectiu d'aquesta, l'Ajuntament, mitjançant la comprovació administrativa oportuna, modificarà, si escau, la base imposable practicant la liquidació definitiva i exigint del subjecte passiu la quantitat que correspongui.

L'article 11 de l'Ordenança fiscal número 2.1 de l'Ajuntament de Barcelona, reguladora de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres relatiu a la gestió i la liquidació del tribut, preveu que el subjecte passiu practicarà l'autoliquidació de l'impost que tindrà caràcter d'ingrés a compte. Un cop finalitzada la construcció, l'Ajuntament, prèvia comprovació, modificarà, si és possible, la base imposable utilitzada a l'autoliquidació de l'interessat i practicarà la corresponent liquidació definitiva considerant el cost real i efectiu de les obres, i la Inspecció d'Hisenda Municipal podrà requerir la documentació que reflecteixi aquest cost real i efectiu.



Tercer.- La disconformitat que planteja la persona recurrent se centra en la quantificació de la base imposable realitzada en el procediment de regularització tributària per entendre que no s'han exclòs els imports relatius als conceptes de benefici industrial i despeses generals corresponents al cost real i efectiu de les obres. Considera que ha quedat acreditada la seva existència i quantia segons certificats emesos pels contractistes aportats en què es determina el percentatge corresponent a despeses generals i benefici industrial inclòs a les factures emeses.

Pel que fa a això, cal tenir en compte que les obres que han motivat la regularització de l'ICIO van consistir en la redistribució interior de dos habitatges de l'edifici situat a la planta entresòl i àtic de ..., segons llicència núm.

Les obres es van iniciar durant l'any 2019, per tant, resulta aplicable l'ordenança fiscal aprovada l'any 2016, vigent fins al 31 de desembre de 2019. Així mateix, havent finalitzat les obres el 22 de març de 2021, no ha transcorregut el termini de prescripció previst a l'article 66 de la Llei general tributària, a l'efecte de determinar i exigir l'ICIO regularitzat mitjançant la corresponent liquidació.

Quart.- La documentació aportada per la recurrent en el procediment de comprovació limitada tramitat, especialment les factures relatives al cost de les obres contractades amb diferents professionals i industrials del sector, no incorporen el percentatge de beneficis industrials i despeses generals.

La sentència del Tribunal Suprem d'1 de desembre de 2011, si bé no admet a tràmit un recurs de cassació plantejat en interès de llei pel qual un Ajuntament sol·licitava que de la base imposable fossin descomptats “les despeses generals i el benefici empresarial del subjecte passiu”, entra a valorar el fons de la qüestió indicant que la regulació actual, que ha seguit la interpretació anterior del Tribunal Suprem en aquest punt, no deixa lloc a dubtes sobre “la no inclusió del benefici industrial del contractista”, indicant com a exemple les STS de 29 d'abril de 1993; 29 de juny de 1994; 20 de febrer de 1995, 30 de març i 3 de juliol de 2002. D'aquest criteri es conclou que si el subjecte passiu actua com a promotor, pot descomptar

el benefici empresarial del constructor sempre que tingui el degut reflex documental que així ho justifiqui.

D'acord amb la doctrina fixada pel Consell Tributari a l'expedient 1457/21, a la vista de la sentència dictada pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, núm. 1080/2021, d'11 de març, és possible tenir en consideració documents aportats amb posterioritat a l'inici de les actuacions inspectores o del procediment de regularització tributària, la naturalesa de documents privats els revestirà del valor de prova que se'ls pugui atribuir d'acord amb l'article 1225 del Codi civil, en relació amb l'article 105 de la Llei general tributària.

D'acord amb les consideracions anteriors, correspon a l'Administració acreditar la realització del fet imposable i els elements de quantificació de l'obligació, i a l'obligat tributari les circumstàncies determinants dels supòsits de no-subjecció, exempcions i bonificacions o beneficis fiscals.

Un cop l'Administració determina la base imposable, la càrrega de la prova que dins aquesta base imposable s'hi han inclòs partides improcedents correspon a l'obligat tributari que pretén excloure de la base imposable determinades partides.

Respecte d'això, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, a la sentència núm. 3117 de 27 de setembre de 2023, reproduïx la doctrina fixada en la precedent sentència núm. 16/2019 de 11 gener, respecte a l'exclusió dels imports dels conceptes de despeses generals i benefici industrial:

*« La primera cuestión a analizar es la relativa a la exclusión de la base imponible de la partida relativa a beneficio industrial y gastos generales. No puede obviarse que de acuerdo con la interpretación jurisprudencial 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 costes generales y el beneficio empresarial del contratista cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor. **No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos***



gastos. Prueba que en principio es diversa como pueden ser los distintos documentos que acreditan la realización de la obra (contrato, presupuesto, certificaciones de obra, facturas ...), pero que a pesar de que la Jurisprudencia la haya limitado no así lo ha hecho la Ley, que permite avanzar en los medios de acreditación de la existencia de esas partidas que no deben formar parte de la base imponible del impuesto. El artículo 105 LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la carga de la prueba indica que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

(...)

Nuestra Sección ha derivado el tema a una cuestión probatoria y analiza caso por caso a partir de la previsión legal de exclusión contenida en el art. 102 TRLHL 2/2004. Así nuestra reciente sentencia de 29.3.2018, rollo de apelación núm. 47/2017, dijimos:

“En efecto, **hemos de reiterar que este debate es meramente probatorio y la prueba de la existencia e importe de dichas partidas compete a la apelante**, toda vez que para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos, en consonancia con el citado artículo 105 LGT, relativo a la carga de la prueba.”

(...)

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 del coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia, los gastos generales, el beneficio industrial del contratista y el IVA. **No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos.** Prueba que en

un principio es diversa como pueden ser los distintos documentos que acreditan la realización de la obra (contrato, presupuesto, certificaciones de obra, facturas ...)
(...)

Hemos de reiterar que este debate es meramente probatorio y la prueba de la existencia e importe de dichas partidas compete a la apelante, toda vez que para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos, en consonancia con el citado artículo 105 LGT, relativo a la carga de la prueba. »

En aquest cas, s'ha aportat la documentació següent:

- Certificat de data 26 de juliol de 2023 signat pel Sr. MUM que diu actuar com a Administrador solidari de Comercial MF, S.L., en el qual certifica que les factures núm. 112/19, 79/19, 6/20, 20/20 i 58/20, el destinatari de les quals és el Sr. FBL, inclouen el benefici industrial del 13% i les despeses generals del 6%;
- Certificat de data 26 de juliol de 2023 signat pel Sr. LJV que diu actuar en nom de CJ, en el qual certifica que les factures núm. 51/19, 58/19, 62/19, 2/20, 13/20 i 21/20, el destinatari de les quals és el Sr. FBL, inclouen el benefici industrial del 13% i les despeses generals del 6%;

Aquestes certificacions tenen data de 26 de juliol de 2023, molt posteriors a la finalització de les obres en data 22 de març de 2021 i els percentatges de benefici industrial i despeses generals que s'hi indiquen no consten reflectits en les factures i pressupostos d'obra, ni en cap altra documentació aportada durant el procediment. Per tot això, d'acord amb la jurisprudència assenyalada, cal concloure que no resulten suficients aquests certificats, per si mateixos, per acreditar la realitat de les despeses generals i el benefici industrial, així com el seu abonament efectiu.

En conseqüència, cal confirmar la base imposable de l'ICIO de 218.614,92 €, determinada a partir de les factures aportades en el procediment de regularització tributària.



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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs presentat.