



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

Expediente: 393/23

Expediente de gestión: 2021RCAL...

Número de registro: 2021/...

Recurrente: MPS, SA

Tributo: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)

Fecha de presentación del recurso: 29/7/2021

El Consell Tributari, reunido en sesión de 5 de junio de 2024, conociendo del recurso presentado por MPS, SA, y después de haber oído al director jurídico del Institut Municipal d'Hisenda (IMH) en sesión informativa celebrada con carácter previo, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En la fecha referenciada en el encabezamiento, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Liquidación CI2021...	ICIO	...	44.702,44	01/01/2018 - 10/12/2018
Autoliquidación LV2017...	ICIO	...	232.563,66	29/09/2017 - 30/11/2017
	LICENCIA DE OBRAS	...	51,00	29/09/2017 - 30/11/2017
Autoliquidación LV2019...	ICIO	...	6.241,28	01/01/2019 - 31/12/2019

2.- En síntesis la sociedad recurrente invoca su disconformidad con la resolución de la Inspección y la liquidación del impuesto identificada en la cabecera de este escrito, por entender que se han tenido en cuenta en la base imponible del impuesto partidas que deben ser excluidas de la misma por no formar parte del coste de ejecución material de la obra,

entendiendo que deben excluirse gastos generales y el beneficio industrial, que considera suficientemente probado.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el informe del Institut Municipal d'Hisenda se desprende la siguiente relación de hechos:

- Por las obras realizadas en el inmueble sito en ..., con número de expediente ... la interesada pagó la autoliquidación provisional LV2017... (cargo OI2017...) por importe de 232.614,66€ abonando a cuenta del ICIO calculando sobre una base imponible de 6.942.198,68€.

Por las obras realizadas en el inmueble sito en ..., con número de expediente ... la interesada pagó la autoliquidación provisional LV2018... (cargo OI2018...) por importe de 163.681,00€ abonando a cuenta del ICIO.

Por las obras realizadas en el inmueble sito en ..., con número de expediente ... la interesada pagó la autoliquidación provisional LV2019... (cargo OI2019...) por importe de 6.241,28€ abonando a cuenta del ICIO.

Para la presente obra, y respecto del tributo que nos ocupa, se ha ingresado mediante autoliquidación la cantidad de 402.485,94€ sobre una base imponible total de 12.014.505,60€. Dichas cifras derivan del sumatorio de los presupuestos consignados en cada una de las licencias que se indican en los datos identificativos, de las que derivan las cantidades ingresadas mediante autoliquidación.

El coste real y efectivo de las obras ha sido de **13.348.906€**, de acuerdo con la documentación aportada y las comprobaciones realizadas.

En despliegue del coste total referenciado en el punto anterior, procede el desglose de la siguiente motivación. Así, consta que la obra ha sido llevada a cabo en dos fases diferenciadas, interviniendo los industriales E, R e I.

Por parte de la industrial E, el coste de ejecución correspondiente a la primera fase ha ascendido a 5.234.290,55€, y la fase segunda a 2.312.891,89€. De la suma de ambas cantidades se deduce un importe de 48.604,09€, correspondientes a seguridad y salud.

Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

Asimismo, corresponde a la industrial R un importe de 2.141.945,11€ para la primera fase, y un importe de 2.939.076,99€ para la fase segunda, descontando un total de 34.997,76€ en concepto de seguridad y salud.

Finalmente, la Sociedad I arroja un coste de 680.434,44€ para la primera fase junto con un coste de 127.245,76€ para la fase segunda, y descontando un total de 3.376,00€ en concepto de seguridad y salud.

La base imponible del impuesto ha sido calculada exclusivamente a partir de la declaración debidamente justificada presentada por la sociedad obligada tributaria, en aplicación del método de estimación directa previsto en el artículo 51 de la Ley General Tributaria.

- Mediante comunicación de fecha 29 de enero de 2021 fue retomada la actuación inspectora para la regularización de la situación tributaria de la sociedad MPS, SA, con motivo del devengo del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, por obras llevadas a cabo en el inmueble sito en ...; actuación que había quedado en suspenso en fecha 1 de febrero de 2019. En aquel momento, se observó que la ejecución de la obra estaba prevista llevarse a cabo en dos fases, habiendo finalizado la primera y quedando pendiente de realización la segunda.

- Notificada la comunicación referida en el punto anterior, por parte de la sociedad interesada fue remitida la documentación que le había sido requerida, tendente a la declaración del fin de la obra y el coste de ejecución de la misma, documentos que se remitieron mediante comunicación telemática de 8 de marzo de 2021, quedando así consensuada esta herramienta para comunicaciones durante la sustanciación del expediente.

- Valorado el conjunto de la declaración que configura el expediente, se formuló propuesta de regularización en fecha 7 de mayo de 2021, basado el cálculo de la base imponible exclusivamente a partir de la documentación aportada por la sociedad contribuyente, en aplicación del método de estimación directa previsto en el art. 51 de la Ley General Tributaria. En dicha propuesta, consta la motivación del cálculo del coste de ejecución de la obra en el sub apartado g) del apartado primero, al que se hace remisión en este momento, sin perjuicio de las consideraciones que del mismo se presentaron en la fundamentación de la resolución.

Frente a dicha propuesta fueron presentadas alegaciones que constan incorporadas al expediente, así como la respuesta que les fue comunicada por parte del inspector actuario en fecha 10 de junio de 2021. El motivo de desacuerdo por parte de la sociedad interesada con la propuesta de regularización tiene su origen en la falta de descuento de las proporciones correspondientes a beneficio industrial y gastos generales, descuentos que no fueron aceptados y confirmada así la propuesta de liquidación originalmente formulada.

- Consta firmada acta de disconformidad, a la que acompañó informe complementario a la misma, en fecha 15 de junio de 2021 y, dentro del plazo conferido a tal efecto, ha tenido entrada un escrito de alegaciones en que por parte de la sociedad MPS, SA se presenta una única alegación por la que se pretende la deducción del beneficio industrial y los gastos generales en el cálculo del coste de ejecución de la obra.

Consta notificada la resolución del procedimiento de inspección así como la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras con número de recibo CI2021... por importe de 44.702,44€, que consta pagado en fecha 27/07/2021.

- El 29/07/2021, la sociedad interesada presenta recurso de alzada, con número de registro 2021..., contra la resolución de la Inspección y la liquidación del impuesto identificada en la cabecera de este escrito.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso debe admitirse, al haberse interpuesto dentro del plazo de un mes según lo exigido por el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el art. 48.2 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Segundo.- De conformidad con lo establecido en el art. 100 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), constituye el hecho imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

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

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

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

En el presente caso, según se ha mencionado en los hechos, la interesada autoliquidó el impuesto, de conformidad con lo establecido en la Ordenanza fiscal de referencia, lo que viene a significar que como sujeto pasivo realizó por sí mismo las operaciones de cálculo para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El pago de la autoliquidación del citado impuesto tiene la condición de ingreso a cuenta, porque la base imponible del impuesto está constituida por el coste real de la instalación u obra, importe que sólo es posible determinar al finalizar la misma, momento en que es posible cuantificar su coste de ejecución material.

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

Tercero.- La base imponible del impuesto (art. 102 del TRLRHL), está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos

efectos, el coste de ejecución material de aquella. No forman parte de la base imponible el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

En el caso examinado la recurrente invoca que se tienen que excluir de la base imponible del ICIO los gastos generales y el beneficio industrial. Sobre esta cuestión, la jurisprudencia ha reiterado que lo fundamental respecto de la inclusión o no en el concepto de coste real y efectivo de las partidas correspondientes a los gastos generales y al beneficio industrial, a efectos de su integración en la base imponible del impuesto, recae sobre la prueba de su existencia y cuantía. El Consell Tributari se ha manifestado reiteradamente en este mismo sentido y ha concluido con carácter general que *“a fin de que puedan ser descontados el beneficio industrial y los costes generales es preciso que sean debidamente acreditados”* (dictamen del expediente 1457/21), pues como había señalado en, entre otros, el dictamen del expediente 354/16: *“Ahora bien, su deducibilidad solo es posible si efectivamente existen como tales: no hay una presunción iuris et de iure que habilite en todo caso a practicarla, siendo absolutamente imprescindible la prueba de su existencia mediante la utilización de cualquiera de las admitidas en derecho. Así se dispone expresamente en el artículo 105 de la Ley General Tributaria al establecer que el sujeto que alegue en derecho debe probarlo. (...)”*. En este sentido se ha pronunciado específicamente sobre esta cuestión el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya. Cabe ahora mencionar la reciente sentencia núm. 3117/2023 de 27 de septiembre de 2023, del mismo Tribunal Superior de Justicia Sala de lo Contencioso en la que se declara que:

"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 de coste real y efectivo



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

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>>.

Y se remite, en el FJ6, a su sentencia 16/2019 de 11 de enero en la que se considera que:

«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 un 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.»

Doctrina esta última que se especifica, para un caso concreto, en la sentencia 1080/2021, de 11 de marzo de 2021. Pues bien, en el caso objeto de este recurso, no se discute sobre la constancia documental de las partidas ahora controvertidas sino de la acreditación de sus cuantías que aparece exclusivamente en la certificación final de la obra en la que se incluyen las facturaciones concretas de las entregas parciales sin que consten en el expediente las certificaciones también parciales correspondientes. Documentos que fueron emitidos con anterioridad al comienzo de las actuaciones inspectoras. Así E emite factura nº ... el día 4-12-2018, R emite la número ... el día 30-11-2018 e I factura nº ... de 12-12-2018. Como se ha señalado cada una de estas facturas incluye los importes a que ascienden las facturaciones parciales en las que aparece el PEM (presupuesto de ejecución material) y, respecto de la cuestión debatida, el importe del porcentaje a que asciende la cuantía de los gastos generales, 13%, y del beneficio industrial, 6%, indicando su cuantía concreta. A este respecto cabe señalar que constan en el expediente documentos en los que se incorporan los importes de las facturaciones parciales realizadas, incluidos los gastos generales y el beneficio industrial, pero no constan las certificaciones parciales de las obras correspondientes.

Por su parte en cada uno de los contratos de ejecución de la obra suscritos entre la interesada y las tres empresas citadas, de fechas 20 de julio de 2017, E, 1 de agosto de 2017, R, y 2 de agosto de 2017, I, constan en las cláusulas segundas correspondientes a cada una de ellas -Precio- que dentro del precio pactado se incluyen el beneficio industrial y los gastos generales sin concreción de cuantía.

Sobre la base de esta documentación, en el informe que el Inspector Jefe emitió y que se adjunta a la resolución impugnada, se considera que no se les puede atribuir, a las certificaciones finales, fuerza probatoria suficiente pues no constan las certificaciones parciales en los términos ya señalados. Les atribuye un mero valor informativo. En consecuencia se dicta el acto de liquidación sin excluir de la base imponible el importe de las cuantías de las partidas de referencia.

Cuarto.- Pues bien, como se ha señalado en el FJ anterior, consta en el expediente documentación acreditativa de la previsión de los gastos generales y el beneficio industrial en los contratos de ejecución material de obras, en particular en las cláusulas segundas respectivamente. A este respecto, la STSJCat. 1080/2021, de 11 de marzo, citada, FJTercero, en relación con estos contratos, que son “lex inter pars”, se declara



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

textualmente que, en el precio pactado, *“de trabajos de construcción se entienden incluidos los conceptos de gastos generales y beneficio industrial, este tenor literal meridianamente diáfano es el que ha de prevalecer en sede de interpretación de la citada cláusula contractual por mor del brocardo latino “in claris non fit interpretatio”*. No obstante sigue considerando este Tribunal que, partiendo de la fuerza probatoria del contrato, procede *“integrar la prueba concreta controvertida con el resto de las que permitan declarar la fuerza probatoria de la alegada con el obligado”*, según expresión del Consell Tributari en el dictamen del expediente 1457/21, por lo que debe dilucidarse sobre la fuerza probatoria de las certificaciones final de obra en las que aparece concretada la cuantía de las partidas no computables en la base imponible del ICIO.

Sobre esta cuestión cabe señalar que efectivamente, tal y como dice el Inspector Jefe en la resolución impugnada, son documentos informativos en el sentido de que informan, comunican un hecho, a saber la cuantía de un componente fundamental en la configuración del impuesto. Ahora bien, considera el Consell Tributari que esta función informativa, que generalmente acompaña a cualquier documento, no es incompatible con su valor como prueba que acredite, en su caso, la realidad de los hechos sobre los que se informan, en el sentido regulado en los artículos 105 y siguientes de la LGT. Lo fundamental es constatar que esta fuerza probatoria debe atribuírsele de acuerdo con todas las que obren en el expediente y de las circunstancias que las acompañan. En el caso concreto, consta en el expediente documentación en la que se incluyen referencias específicas a la cuantía a que ascienden los gastos generales y al beneficio industrial. Y si bien no cabe atribuirle la calificación de documentos que certifiquen parcial y previamente las obras realizadas, respecto de la final, no por ello dejan de ser documentos relevantes al respecto. Pues como ha señalado la jurisprudencia lo fundamental es que del concepto legal de *«“coste real y efectivo de la obra” deben excluirse algunas partidas de gastos que no encajan en el concepto de la ejecución material de coste de ejecución material entre los que 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. 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...)»* (STSJCat. 500/2016, de 11 de mayo).

Por todo ello, en el presente caso y por lo expuesto, cabe concluir que si bien en los contratos celebrados para las primeras fases no se acredita la proporción de beneficio

industrial y gastos generales, sí que está consignada su existencia específica, de manera que, de acuerdo con el carácter de “lex inter pars” que debe atribuírsele tal y como ha sido puesto de manifiesto por el TSJCat, en la sentencia 1080/2021 de once de marzo, citada, constituye un elemento probatorio que no puede descartarse por expresar de manera clara e incontrovertida la voluntad de las partes contratantes. En este caso concreto, la voluntad de incluir en el precio pactado el importe de unos componentes que deben excluirse de la base imponible por los motivos señalados. Importes que aparecen cuantificados en las certificaciones documentales que reflejan la voluntad a la que se ha aludido. Por otra parte, la Administración no motiva suficientemente la negación de la condición de factura para otorgarle la de documento informativo, condición que por lo demás acompaña a cualquier documento en el que se comuniquen unos hechos al margen de su naturaleza jurídica.

En consecuencia debe estimarse la pretensión del interesado lo que supone la necesaria exclusión de la base imponible de las cuantías de referencia.

Por lo cual, y en disconformidad con la propuesta del Institut Municipal d’Hisenda,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso interpuesto.