



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

Expedient: 393/23

Expedient de gestió: 2021RCAL...

Número de registre: 2021/...

Recurrent: MPS, SA

Tribut: Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO)

Data de presentació del recurs: 29/7/2021

El Consell Tributari, reunit en sessió de 5 de juny de 2024, coneixent del recurs presentat per MPS, SA, i després d'haver escoltat el director jurídic de l'Institut Municipal d'Hisenda (IMH) en sessió informativa celebrada amb caràcter previ, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- A la data referenciada a l'encapçalament, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Liquidació CI2021...	ICIO	...	44.702,44	01/01/2018 - 12/10/2018
Autoliquidació LV2017...	ICIO	...	232.563,66	29/09/2017 - 30/11/2017
	LLICÈNCIA D'OBRES	...	51,00	29/09/2017 - 30/11/2017
Autoliquidació LV2019...	ICIO	...	6.241,28	01/01/2019 - 31/12/2019

2.- En síntesi la societat recurrent invoca la seva disconformitat amb la resolució de la Inspecció i la liquidació de l'impost identificada a la capçalera d'aquest escrit, per entendre

que s'han tingut en compte a la base imposable de l'impost partides que n'han de ser excloses perquè no formen part del cost d'execució material de l'obra, entenent que s'han d'excloure despeses generals i el benefici industrial, que considera prou provat.

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

- Per les obres realitzades a l'immoble situat en ..., amb número d'expedient ... la interessada va pagar l'autoliquidació provisional LV2017... (càrrec OI2017...) per import de 232.614,66€ abonat a compte de l'ICIO calculant sobre una base imposable de 6.942.198,68€.

Per les obres realitzades a l'immoble situat en ..., amb número d'expedient ... la interessada va pagar l'autoliquidació provisional LV2018... (càrrec OI2018...) per import de 163.681,00€ abonat a compte de l'ICIO.

Per les obres realitzades a l'immoble situat en ..., amb número d'expedient ... la interessada va pagar l'autoliquidació provisional LV2019... (càrrec OI2019...) per import de 6.241,28€ abonat a compte de l'ICIO.

Per a aquesta obra, i respecte del tribut que ens ocupa, s'ha ingressat mitjançant autoliquidació la quantitat de 402.485,94€ sobre una base imposable total de 12.014.505,60€. Aquestes xifres deriven del sumatori dels pressupostos consignats a cadascuna de les llicències que s'indiquen a les dades identificatives, de les quals deriven les quantitats ingressades mitjançant autoliquidació.

El cost real i efectiu de les obres ha estat de **13.348.906 €**, d'acord amb la documentació aportada i les comprovacions realitzades.

En desplegament del cost total referenciat al punt anterior, procedeix el desglossament de la motivació següent. Així, consta que l'obra ha estat duta a terme en dues fases diferenciades, intervenint els industrials E, R i I.



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

Per part de la industrial E, el cost d'execució corresponent a la primera fase ha ascendit a 5.234.290,55€, i la fase segona a 2.312.891,89€. De la suma de les dues quantitats se'n dedueix un import de 48.604,09€, corresponents a seguretat i salut.

Així mateix, correspon a la industrial R un import de 2.141.945,11€ per a la primera fase i un import de 2.939.076,99€ per a la fase segona, descomptant un total de 34.997,76€ en concepte de seguretat i salut.

Finalment, la Societat I dóna un cost de 680.434,44€ per a la primera fase juntament amb un cost de 127.245,76€ per a la segona fase, i descomptant un total de 3.376,00€ en concepte de seguretat i salut.

La base imposable de l'impost ha estat calculada exclusivament a partir de la declaració degudament justificada presentada per la societat obligada tributària, en aplicació del mètode d'estimació directa previst a l'article 51 de la Llei general tributària.

- Mitjançant comunicació de data 29 de gener de 2021 va ser represa l'actuació inspectora per a la regularització de la situació tributària de la societat MPS, SA, amb motiu de la meritació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, per obres realitzades a l'immoble situat a ...; actuació que havia quedat en suspens en data 1 de febrer de 2019. En aquell moment, es va observar que l'execució de l'obra estava prevista dur-se a terme en dues fases, havent finalitzat la primera i quedant pendent de realització la segona.

- Notificada la comunicació referida al punt anterior, per part de la societat interessada va ser remesa la documentació que li havia estat requerida, tendent a la declaració de la fi de l'obra i el cost d'execució de la mateixa, documents que es van remetre mitjançant comunicació telemàtica de 8 de març de 2021, quedant així consensuada aquesta eina per a comunicacions durant la substanciació de l'expedient.

- Valorat el conjunt de la declaració que configura l'expedient, es va formular proposta de regularització en data 7 de maig de 2021, basat el càlcul de la base imposable

exclusivament a partir de la documentació aportada per la societat contribuent, en aplicació del mètode d'estimació directa previst a l'art. 51 de la Llei general tributària. En aquesta proposta, consta la motivació del càlcul del cost d'execució de l'obra al subapartat g) de l'apartat primer, al qual es fa remissió en aquest moment, sens perjudici de les consideracions que se'n van presentar en la fonamentació de la resolució.

Davant d'aquesta proposta van ser presentades al·legacions que consten incorporades a l'expedient, així com la resposta que els va comunicar l'inspector actuari en data 10 de juny de 2021. El motiu de desacord per part de la societat interessada amb la proposta de regularització té el seu origen en la manca de descompte de les proporcions corresponents a benefici industrial i despeses generals, descomptes que no van ser acceptats i confirmada així la proposta de liquidació originalment formulada.

- Consta signada acta de disconformitat, a la qual va acompanyar l'informe complementari a aquesta, en data 15 de juny de 2021 i, dins del termini conferit a aquest efecte, ha tingut entrada un escrit d'al·legacions en què per part de la societat MPS, SA es presenta una única al·legació per la qual es pretén la deducció del benefici industrial i les despeses generals en el càlcul del cost d'execució de l'obra.

Consta notificada la resolució del procediment d'inspecció així com la liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres amb número de rebut CI2021... per import de 44.702,44€, que consta pagat en data 27/07/2021.

- El 29/07/2021, la societat interessada presenta recurs d'alçada, amb número de registre 2021..., contra la resolució de la Inspecció i la liquidació de l'impost identificada a la capçalera d'aquest escrit.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs s'ha d'admetre, per haver-se interposat dins el termini d'un mes 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,



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

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 allò establert a l'art. 100 del RDLEG 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 qual s'exigeixi obtenció de la corresponent llicència d'obres o urbanística, 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 subjecte passiu practicarà l'autoliquidació d'aquest impost que tindrà caràcter d'ingrés a compte, abans de l'obtenció de la corresponent llicència o en el moment d'admissió del comunicat. La base imposable es determinarà en funció del pressupost presentat per la persona interessada, i visat pel Col·legi Oficial corresponent, quan això constitueixi un requisit preceptiu, o bé segons els índexs o mòduls que consten a l'annex d'aquesta Ordenança.”.

En aquest cas, segons s'ha esmentat en els fets, la interessada 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 i 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 pagament de l'autoliquidació de l'impost esmentat té 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 és possible quantificar-ne el cost d'execució material.

Només una vegada finalitzades les obres, i tenint en compte el seu cost real i efectiu, l'Ajuntament, mitjançant la comprovació administrativa oportuna, modificarà 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 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 aquest motiu, 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.

En el cas examinat, la recurrent invoca que s'han d'excloure de la base imposable de l'ICIO les despeses generals i el benefici industrial. Sobre aquesta qüestió, la jurisprudència ha reiterat que allò fonamental respecte de la inclusió o no en el concepte de cost real i efectiu de les partides corresponents a les despeses generals i al benefici industrial, a efectes de la seva integració a la base imposable de l'impost, recau sobre la prova de la seva existència i quantia. El Consell Tributari s'ha manifestat reiteradament en aquest mateix sentit i ha conclòs amb caràcter general que *“per tal que puguin ser descomptats el benefici industrial i els costos generals cal que siguin degudament acreditats”* (dictamen de l'expedient 1457/21), doncs com havia assenyalat a, entre d'altres, el dictamen de l'expedient 354/16: *“Ara bé, la seva deduïbilitat només és possible si efectivament existeixen com a tals: no hi ha una presumpció iuris et de iure que habiliti en tot cas a practicar-la, i és absolutament imprescindible la prova de la seva existència mitjançant la utilització de qualsevol de les admeses en dret. Així es disposa expressament a l'article 105 de la Llei general tributària en establir que el subjecte que al·legui en dret ho ha de provar. (...)”*. En aquest sentit, s'ha pronunciat específicament sobre aquesta qüestió el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya. Ara cal esmentar la recent sentència núm.



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

3117/2023 de 27 de setembre de 2023, del mateix Tribunal Superior de Justícia Sala del Contenciós en què es 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, atès que perquè puguin excloure's és imprescindible que la part interessada en la seva exclusió acrediti que efectivament s'han abonat aquestes despeses, d'acord amb l'esmentat 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 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. Prova que al principi és diversa com poden ser els diferents documents que acrediten la realització de l'obra (contracte, pressupost, certificacions d'obra, factures...).

[...]

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>>.

I es remet, a l'FJ6, a la seva sentència 16/2019 d'11 de gener en què es 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 aquesta última que s'especifica, per a un cas concret, a la sentència 1080/2021, d'11 de març de 2021. Doncs bé, en el cas objecte d'aquest recurs, no es discuteix sobre la constància documental de les partides ara controvertides sinó de l'acreditació de les seves quanties que apareix exclusivament a la certificació final de l'obra en què s'inclouen les facturacions concretes dels lliuraments parcials sense que constin a l'expedient les certificacions també parcials corresponents. Documents que van ser emesos amb anterioritat al començament de les actuacions inspectores. Així E emet factura núm. ...el dia 4-12-2018, R emet la número ... el dia 30-11-2018 i I factura núm. ... de 12-12-2018. Com s'ha assenyalat cadascuna d'aquestes factures inclou els imports a què ascendeixen les facturacions parcials en què apareix el PEM (pressupost d'execució material) i, respecte de la qüestió debatuda, l'import del percentatge a què ascendeix la quantia de les despeses generals, 13%, i del benefici industrial, 6%, indicant-ne la quantia concreta. Sobre això cal assenyalar que consten a l'expedient documents en què s'incorporen els imports de les facturacions parcials realitzades, incloses les despeses generals i el benefici industrial, però no consten les certificacions parcials de les obres corresponents.



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

Per la seva banda, a cadascun dels contractes d'execució de l'obra subscrits entre la interessada i les tres empreses esmentades, de dates 20 de juliol de 2017, E, 1 d'agost de 2017, R, i 2 d'agost de 2017, I, consten a les clàusules segones corresponents a cadascuna d'elles -Preu- que dins del preu pactat s'inclouen el benefici industrial i les despeses generals sense concreció de quantia.

Sobre la base d'aquesta documentació, a l'informe que l'Inspector en cap va emetre i que s'adjunta a la resolució impugnada, es considera que no se'ls pot atribuir, a les certificacions finals, força probatòria suficient ja que no consten les certificacions parcials en els termes ja assenyalats. Els atribueix un simple valor informatiu. En conseqüència, es dicta l'acte de liquidació sense excloure de la base imposable l'import de les quanties de les partides de referència.

Quart.- Doncs bé, com s'ha assenyalat a l'FJ anterior, consta a l'expedient documentació acreditativa de la previsió de les despeses generals i el benefici industrial als contractes d'execució material d'obres, en particular a les clàusules segones respectivament. En aquest sentit, la STSJCat. 1080/2021, d'11 de març, citada, FJTercer, en relació amb aquests contractes, que són “lex inter pars”, es declara textualment que, en el preu pactat, *“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 obstant això, continua considerant aquest Tribunal que, partint de la força probatòria del contracte, procedeix *“integrar la prova concreta controvertida amb la resta de les que permetin declarar la força probatòria de l'al·legada amb l'obligat”*, segons expressió del Consell Tributari en el dictamen de l'expedient 1457/21, per la qual cosa s'ha de dilucidar sobre la força probatòria de les certificacions final d'obra en què apareix concretada la quantia de les partides no computables a la base imposable de l'ICIO.

Sobre aquesta qüestió cal assenyalar que efectivament, tal com diu l'Inspector en la resolució impugnada, són documents informatius en el sentit que informen, comuniquen un fet, a saber la quantia d'un component fonamental en la configuració de l'impost. Ara bé, el Consell Tributari considera que aquesta funció informativa, que generalment acompanya qualsevol document, no és incompatible amb el seu valor com a prova que acrediti, si escau, la realitat dels fets sobre els quals s'informen, en el sentit regulat en els articles 105 i següents de la LGT. El que és fonamental és constatar que aquesta força probatòria s'ha d'atribuir d'acord amb totes les que obrin a l'expedient i de les circumstàncies que les acompanyen. En el cas concret, consta a l'expedient documentació en què s'inclouen referències específiques a la quantia a què ascendeixen les despeses generals i al benefici industrial. I si bé no cal atribuir-li la qualificació de documents que certifiquin parcialment i prèviament les obres realitzades, respecte de la final, no per això deixen de ser documents rellevants sobre això. Doncs com ha assenyalat la jurisprudència el fonamental és que del concepte 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 maig).

Per tot això, en el present cas i pel que s'ha exposat, cal concloure que si bé en els contractes subscrits per a les primeres fases no s'acredita la proporció de benefici industrial i despeses generals, sí que està consignada la seva existència específica, de manera que, d'acord amb el caràcter de “lex inter pars” que se li ha d'atribuir tal com ha estat posat de manifest pel TSJCat, a la sentència 1080/2021 d'onze de març, esmentada, constitueix un element probatori que no es pot descartar per expressar de manera clara i incontrovertida la voluntat de les parts contractants. En aquest cas concret, la voluntat d'incloure en el preu pactat l'import d'uns components que s'han d'excloure de la base imposable pels motius assenyalats. Imports que apareixen quantificats a les certificacions documentals que reflecteixen la voluntat a què s'ha al·ludit. D'altra banda, l'Administració no motiva suficientment la negació de la condició de factura per atorgar-li la de document informatiu,



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

condició que a més a més acompanya qualsevol document en què es comuniquin uns fets al marge de la seva naturalesa jurídica.

En conseqüència, cal estimar la pretensió de l'interessat, cosa que suposa la necessària exclusió de la base imposable de les quanties de referència.

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

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat.