

Expedient: 82/24**Expedient de gestió:** 2023RCAL...**Número de registre:** 2023/...**Recurrent:** CP, SA**Representant legal:** AFMV**Tribut:** Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO)**Data de presentació del recurs:** 2/11/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 24 de juliol de 2025, coneixent del recurs presentat per CP, SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En 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 CI2023...	ICIO	...	12.329,09	01/07/2018

2.- La societat interessada al·lega, de manera succinta, que s'han inclòs dins la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) factures rectificatives que haurien d'haver-se exclòs d'aquella.

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:

- El 20/03/2018, la mercantil CP, SA, va practicar i ingressar l'autoliquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres núm. LV2018... per import de 25.821,17 euros i sobre una base imposable de 770.781,25 meritat a conseqüència d'obres de nova construcció d'edifici plurifamiliar aïllat que consta de soterrani, planta baixa i tres plantes pis, en total 8 habitatges amb 21, situat a ... de Barcelona.

- El 30/03/2022 l'Institut Municipal d'Hisenda va notificar a la interessada l'inici d'un procediment d'inspecció i comprovació i, si escau, de regularització de la situació tributària respecte de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

Així mateix, se'ls va emplaçar a una compareixença per al dia 27/04/2022, o alternativament a través de mitjans electrònics, perquè aportessin la documentació requerida a fi de determinar la base imposable de l'impost en qüestió.

- El 03/07/2023 l'Institut Municipal d'Hisenda va notificar de manera electrònica a la interessada la proposta de liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres pel qual es proposava una base imposable de 1.157.562,19 euros. Així mateix, se'ls concedia un termini de 10 dies hàbils perquè procedissin a presentar les al·legacions que més convinguessin al seu dret.

- L'11/07/2023 la mercantil interessada va presentar un escrit d'al·legacions mitjançant el qual, en essència, considerava que s'havia realitzat una incorrecta determinació del cost real i efectiu de la construcció, instal·lació i obra, havent de quedar excloses determinades parts.

- En data 27/07/2023 es notifica a la interessada l'estimació parcial de les seves al·legacions i se'l cita per comparèixer a fi de signar l'acta de conformitat o disconformitat corresponent.

- En data 6/09/2023 se signa l'acta de disconformitat. Així mateix, se li concedeix a la mercantil recurrent de nou un termini de 15 dies hàbils a comptar de la notificació de la present acta per presentar al·legacions.

- El dia 21/09/2023 l'Institut Municipal d'Hisenda posa a disposició de l'interessat la resolució dictada pel Director d'Inspecció en data 6 de juliol de 2022, relativa a l'expedient



d'inspecció número ..., així com el document de pagament de la liquidació amb número de rebut CI2023.... D'acord amb l'art. 43 de la Llei 39/2015 d'1 d'octubre del procediment administratiu comú de les administracions públiques, la notificació s'entendrà rebutjada quan hagin transcorregut deu dies naturals des de la posada a disposició de la notificació sense que se n'accedeixi al contingut i així mateix s'entendrà correctament complerta l'obligació de notificar-ho. En aquest cas, la interessada no va accedir al contingut de la mateixa, pel que se'l considera notificat en data 02/10/2023.

- Finalment, en data 02/11/2023 la societat CP, SA presenta el recurs d'alçada número 2023/... objecte de la present resolució.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs d'alçada s'ha interposat dins del termini d'un mes a comptar des del dia següent al de la notificació de la liquidació impugnada. Per això, el recurs ha de ser admès d'acord amb les previsions de l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, pel que s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, en concordança amb l'article 14.2.c) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Segon.- L'article 100 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals determina que l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres és un tribut indirecte el fet imposable està constituït per la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent, s'hagi obtingut o no aquesta llicència, o per a la qual s'exigeixi presentació de declaració responsable o comunicació prèvia, sempre que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament de la imposició.

L'article 102 de la mateixa llei preveu que la base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra, i s'entén per a aquest efecte 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 material.

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 on 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 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 escau, la base imposable utilitzada en l'autoliquidació de l'interessat i practicarà la corresponent liquidació definitiva considerant el cost real i efectiu de les obres. La Inspecció d'Hisenda Municipal podrà requerir la documentació que reflectia el cost real i efectiu de les obres.

Tercer.- La societat interessada manifesta la seva disconformitat amb els càlculs realitzats per la Inspecció municipal per establir la base imposable del ICIO, en el sentit que entén que determinades factures, en tant que rectificatives d'altres factures anteriors, han de ser excloses per al càlcul de la base imposable de l'impost. Al·lega que a conseqüència de les condicions que tenia concedides en el préstec hipotecari amb l'entitat ... -que només cobria els imports de les partides certificades que apareixien en el pressupost-, va optar perquè els proveïdors emetessin les factures per l'import pressupostat i posteriorment emetessin factures rectificatives –“d'abonament” en paraules de la recurrent- d'aquelles. Literalment diu la mercantil recurrent en el seu recurs:

“La discrepància en el càlcul de la base imposable es fonamenta en que l’administració no ha tingut en compte les factures d’abonament que s’han aportat a l’expedient.

Aquest fet va venir motivat per les condicions del préstec amb l’entitat BBVA, ja que només cobrien els imports de les partides certificades que apareixien en el pressupost. Per simplificar la tramitació l’empresa va optar perquè els proveïdors emetessin les factures per l’import previst al pressupost i posteriorment s’emetien les factures negatives respecte a l’abonament de partides no executades, i factures positives respecte a aquelles tasques addicionals no previstes en el pressupost inicial.

[...]

Les anomenades factures d’abonament son en realitat rectificació d’una factura anterior emesa, figura expressament regulada en l’àmbit tributari, i que en aquest cas la inspecció de l’Ajuntament no ha tingut en compte. En l’expedient administratiu consten aquestes factures i en el present recurs adjuntem també les declaracions dels models 347 de l’obligat tributari, d’aquests documents es constata que les factures rectificatives següents no han estat tingudes en compte en la liquidació de l’impost i per tant no formen part de la base de càlcul de l’ICIO:

	<i>Import</i>
<i>Fra 10/10/2018 (fra 6 Jerez extres)</i>	<i>-639,79€</i>
<i>Fra 30/04/2019 (fra 12 Jerez extres)</i>	<i>-29.199,86€</i>
<i>Fra 30/06/2019 (fra 14 Jerez extres)</i>	<i>-9.123,83€</i>
<i>Fra 31/12/2019 (fra 16 Jerez extres)</i>	<i>-39.545,05€</i>
<i>Diferència TOTAL</i>	<i>78.508,53€</i>

Així, considera l’interessat que ja ha aportat durant la tramitació de l’expedient inspector la documentació acreditativa que demostraria que la Inspecció ha inclòs en el cost de l’obra factures rectificatives d’altres anteriors i en conseqüència correspon modificar la base imposable de la liquidació emesa per la Inspecció municipal, restant l’import d’aquelles factures rectificatives.

Per tant, la controvèrsia fonamental es relaciona amb una qüestió purament fàctica o de prova.

Al respecte, l'interessat va aportar, entre d'altres, la següent documentació: el pressupost amb el proveïdor PCM, SL, les factures dels proveïdors, les factures que anomena "d'abonament" o rectificatives, justificants de les transferències realitzades al seu favor, el model 347 de l'Agència Tributària dels anys 2018 a 2020 i la comptabilitat del Llibre major.

Al nostre ordenament tributari la regla general de distribució de la càrrega de la prova s'estableix a l'article 105 de la Llei general tributària (LGT):

"1. En els procediments aplicables dels tributs qui faci valer el seu dret haurà de provar-ne els fets constitutius. 2. Els obligats tributaris han de complir el seu deure de provar si designen de manera concreta els elements de prova en poder de l'Administració Tributària".

Es tracta d'una regla legal que, com reconeix la nostra jurisprudència, imposa a cada part la prova del fet constitutiu de la seva pretensió, en termes afins a les tradicionals doctrines civilistes, en virtut de les quals correspon a l'actor la càrrega de la prova dels fets constitutius i al demandat la dels fets impeditius, extintius i excloents.

Veiem doncs els documents aportats per la mercantil recurrent a fi i efectes de provar les seves al·legacions.

A.- Factura núm. 112/18, de 10/10/2018 per import de -639,79 €

Al·lega la representació de la mercantil recurrent que aquesta és una factura rectificativa d'una factura inicial emesa per valor de 2.969,63 € i que això explica que en data 24/10/2028 CP, SA abonés a la mercantil PCM, SL l'import de 2.329,84 €, que és el resultat de restar-li a la factura inicial l'import de la referida factura rectificativa de 10/10/2018.

És cert que consta al propi document de la factura núm. 112/18 de 10/10/2018 la previsió "*A deduir facturas anteriores*" i que té un saldo de -639,79€, però també és cert que no consta referència clara de que es tracta d'una factura rectificativa ni menció a la factura que es rectifica tal i com exigeix l'article 15.4 del Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre, que aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

L'empresa aporta en l'escrit del seu recurs d'alçada la captura de pantalla del model 347 de l'empresa de l'any 2018, que reflecteix les operacions totals entre CP, SA y PCM, SL.

B.- Factura núm. 72/2019, de 30/04/2019 per import de -29.199,86 €

Afirma la recurrent que aquesta és una factura rectificativa d'una factura inicial emesa en concepte de liquidació d'IVA.

Efectivament consta al propi document de la factura número 72/2019, de 30/04/2019 la previsió "*A deduir facturas anteriores*" i té un saldo de -29.199,86€, però no consta referència clara de que es tracta d'una factura rectificativa ni menció a la factura que es rectifica tal i com exigeix l'article 15.4 del Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre, que aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

En relació amb aquesta factura i per justificar el caràcter rectificatiu que atribueix a la mateixa, la interessada al·lega que en data 07/06/2019 va rebre de la mercantil PCM, SL un abonament per import exactament de 29.199,86 euros i aporta en el seu escrit de recurs d'alçada imatge del justificant de pagament d'aquella transferència en el qual consta, a l'apartat observacions, la referència: "pago factura".

C.- Factura núm. 102/2019, de 30/06/2019 per import de -9.123,83 €

Consta al propi document de la factura número 102/2019, de 30/06/2019 la previsió "*A deduir facturas anteriores*" i té un saldo de -9.123,83€, però no consta referència clara de que es tracta d'una factura rectificativa ni menció a la factura que es rectifica tal i com exigeix l'article 15.4 del Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre, que aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

En relació amb aquesta factura i per justificar el caràcter rectificatiu que atribueix a la mateixa, la interessada al·lega que en data 01/08/2019 va rebre de la mercantil PCM, SL un abonament per import exactament de 9.123,83 euros i aporta en el seu escrit de recurs d'alçada imatge del justificant de pagament d'aquella transferència en el qual consta, a l'apartat observacions, la referència: "pago factura 102/19".

A més, la interessada incorpora en el seu escrit de recurs d'alçada imatge del model 347 de l'any 2019 per acreditar les operacions amb PCM, SL en aquell exercici, del que resulta la quantitat de 889.092,48 € i afirma que aquest és l'import que resulta de deduir les factures rectificatives erròniament afegides per determinar la base de l'ICIO dels "927.416,17€ que imputa la inspecció".

D.- Factura núm. 171/19, de 31/12/2019 per import de -39.545,05 €

Consta al propi document de la factura número 171/2019, de 31/12/2019 la previsió "*A deduir facturas anteriores*" i té un saldo de -39.545,05€, però no consta referència clara de que es tracta d'una factura rectificativa ni menció a la factura que es rectifica tal i com exigeix l'article 15.4 del Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre, que aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

En relació amb aquesta factura i per justificar el caràcter rectificatiu que atribueix a la mateixa, la interessada al·lega: (i) que la pròpia Inspecció municipal li atribueix caràcter rectificatiu, ja que si bé la imputa –erròniament al parer de la recurrent- en l'exercici 2020 en positiu, en l'exercici 2019 la Inspecció dedueix l'import d'aquesta mateixa factura dels costos imputables a l'any 2019; i (ii) que en data 20/01/2020 va rebre de la mercantil PCM, SL un abonament per import exactament de 39.545,05 euros i aporta en el seu escrit de recurs d'alçada imatge del justificant de pagament d'aquella transferència en el qual consta, a l'apartat observacions, la referència: "PAGO FRA 171/2019 CALLE ...".

A més, la interessada incorpora en el seu escrit de recurs d'alçada imatge del model 347 de l'any 2020 indicant que no apareix cap import quant a les operacions amb PCM en aquell exercici.

De l'examen de l'expedient administratiu i la documentació aportada per l'interessat al llarg del procediment inspector i en el present recurs d'alçada, s'infereix que, tal i com al·lega la societat recurrent, les quatre factures examinades operen *de facto* en el cas que ens ocupa com a factures rectificatives, tot i que no s'ajustin estrictament als requisits exigits per la normativa reguladora de les mateixes, fonamentalment l'article 15 en relació amb els articles 6 i 7 del Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre, que aprova el Reglament pel qual es



regulen les obligacions de facturació. En el present supòsit, s'entén que aquests defectes no desvirtuen la funció rectificativa que aquestes factures compleixen en el àmbit d'aquest impost i, concretament, als efectes d'acreditar els pagaments realitzats; com resulta tant de la indicació incorporada a les mateixes "*a deducir facturas anteriores*" com dels justificants de transferències bancàries entre les empreses i dels models 347 relatius a les operacions totals entre elles en cada exercici aportats per CP, SA.

A la vista de l'anterior procedeix excloure aquestes quatre factures del càlcul del cost de l'obra als efectes de la determinació de la base imposable de l'ICIO.

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

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs d'alçada presentat.