



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

Expediente: 83/24

Expediente de gestión: 2023RCAL...

Número de registro: 2023/...

Recurrente: V SL

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

Fecha de presentación del recurso: 6/10/2023

El Consell Tributari, reunido en sesión de 3 de julio de 2024, conociendo del recurso presentado por V SL, 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 CI2023...	ICIO	...	83.844,43	26/07/2023

2.- La mercantil interesada funda su recurso en la exclusión de las partidas de gastos generales y beneficio industrial de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

Alega, en síntesis, lo siguiente:

Que el contrato de ejecución de obra aportado en la primera comparecencia no era el original sino un borrador ya que no estaba firmado por las partes. Aporta con el recurso de alzada una nueva versión del contrato que se diferencia del primero en cuatro aspectos: en la fecha del contrato (24 de enero de 2018 en lugar de 11 de diciembre de 2017), en el precio de la obra (2.413.629,68 € en vez de 2.299.655,24 €), en la fecha del Acta de Replanteo de inicio de las obras (31 de enero de 2018 en lugar de 31 de diciembre de 2017)

y en que está firmado por las partes, siendo la redacción de todas las otras cuestiones exactamente la misma.

No comparte el criterio aplicado por la Inspección en la Resolución objeto de recurso que acepta que una prueba sea inadmitida por el mero hecho de ser "ad hoc" y considera que no ha tenido libertad de prueba a la hora de demostrar la existencia de las partidas de gastos generales y beneficio industrial.

Aporta el Proyecto ejecutivo visado el 7 de agosto de 2017, por el Colegio de Arquitectos de Cataluña donde se desglosan las partidas de gastos generales y beneficio industrial, como prueba indiciaria de estos gastos.

No obstante lo anterior, la mercantil interesada informa que ha encargado un dictamen al doctor AAB para que determine los gastos generales y el beneficio industrial que ha obtenido el contratista y ha solicitado un informe a la Dirección Facultativa encargada de la obra para comparar la última certificación del contratista con el proyecto ejecutivo.

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:

- La mercantil interesada solicita licencia para realizar obras mayores consistentes en la creación de nuevas viviendas o cambio de uso de entidad a vivienda; se concede la licencia correspondiéndole el expediente 01-2014....

La ejecución de las obras se inicia en el año 2017 y se finalizan el 03/12/2019.

- Las actuaciones inspectoras se inician por requerimiento de la Inspección mediante comunicación de fecha 24/02/2023. Dicha comunicación consta aceptada el mismo día por la mercantil interesada, mediante notificación electrónica.

- En fecha 10/05/2023, se comunica a la mercantil interesada la propuesta de regularización, en la cual figura que el coste total de las obras es de 3.521.511,32 €. Se otorga un plazo de diez días hábiles para formular alegaciones.

- En fecha 23/05/2023, la mercantil interesada solicita prórroga del plazo para presentar alegaciones, ampliándose este en 5 días hábiles.



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

- En fecha 29/05/2023, la mercantil interesada presenta escrito de alegaciones mediante el cual manifiesta errores en la cuantificación de la base imponible y aporta un certificado emitido por la empresa CLP, SL firmado el 22/05/2023, según el cual en el precio de coste de ejecución del contrato estaban incluidos los gastos generales y el beneficio industrial.

La Inspección estima parcialmente las alegaciones y acuerda que el coste total de las obras es de 3.502.818,88 €.

- En fecha 02/06/2023, a consecuencia de la estimación parcial de las alegaciones anteriores, la Inspección envía a la mercantil interesada una nueva propuesta de regularización. En fecha 19/06/2023, la mercantil interesada mediante correo electrónico muestra su disconformidad con la regularización y la nueva propuesta de liquidación.

- En fecha 03/07/2023, se firma el acta de disconformidad sin que la mercantil interesada presente alegaciones a la misma.

- En fecha 06/09/2023, se notifica la resolución de la Inspección del Institut Municipal d'Hisenda que confirma propuesta de regularización tributaria contenida en el acta de disconformidad de fecha 03/07/2023, practica la liquidación definitiva resultante de la misma y lo notifica a la mercantil interesada.

- En fecha 06/10/2023, la mercantil interesada interpone recurso de alzada con número de expediente 2023/... contra la resolución anterior.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso de alzada se ha interpuesto dentro del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación de la resolución impugnada. Por ello, el recurso debe ser admitido de acuerdo con las previsiones del artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Segundo.- El artículo 100 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales determina que el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible 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, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

El artículo 102 de la misma ley prevé que la base imponible del impuesto 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 aquélla. 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.

Pues bien, en este caso concreto, la recurrente alega que han de excluirse de la base imponible del ICIO los gastos generales y el beneficio industrial. A estos efectos, la jurisprudencia ha reiterado que la cuestión fundamental en cuanto a la inclusión o no en el concepto de coste real y efectivo de las obras de estas partidas, y, en consecuencia, de su integración en la base imponible del impuesto, recae sobre la prueba de su existencia y su cuantía. El Consell Tributari se ha manifestado reiteradamente en este mismo sentido y ha concluido con carácter general que *“a fin de que 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 un derecho debe probarlo, (...)”.

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

En consecuencia, el contribuyente que pretende la deducción de determinadas cuantías correspondientes a los elementos controvertidos debe acreditarlo.

En definitiva, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y la intensidad de ésta, es decir, en los tributos variables, como es el ICIO, la cuantía de la base imponible. Por su parte, el obligado tributario ha de acreditar los hechos impositivos de los sustentados por la Administración.

Este criterio es el establecido por la reciente Sentencia del TSJC núm. 3117, de 26 de septiembre de 2023 (apelación 695/20023) que reitera lo establecido en la Sentencia núm. 16/2019, de 11 de enero del mismo Tribunal:

"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.

(...)

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 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. 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".

Tercero.- En el presente caso, tal y como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, y con el fin de acreditar las partidas correspondientes al beneficio industrial y a los gastos generales, la mercantil interesada aportó en el trámite de alegaciones de la propuesta de regularización un certificado emitido por la empresa Constructora LP, SL, firmado el 22 de mayo de 2023 por el representante legal de la misma, según el cual en el precio del coste de ejecución del contrato estaban incluidos los gastos generales y el beneficio industrial. Este certificado no fue admitido por la Inspección como medio probatorio por tratarse de un documento "ad hoc". La alegación fundamental del interesado se basa precisamente en la denegación de este documento como medio de prueba acreditativo de la pretensión de deducibilidad por su carácter de documento "ad hoc" al ser emitido en una



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

fecha en la que ya se habían iniciado las actuaciones inspectoras. Y afirma, según consta en el escrito de interposición del recurso, que no comparte el criterio aplicado por la Inspección en la resolución objeto del recurso en tanto no se acepta una prueba por el mero hecho de ser “ad hoc. Considera que no ha tenido libertad de prueba a la hora de demostrar la existencia de las partidas controvertidas.

A estos efectos, cabe señalar que el contribuyente presentó exclusivamente este certificado como prueba acreditativa de su derecho sin que conste en el expediente actuación administrativa alguna sobre la inadmisión de pruebas durante el tiempo de duración del procedimiento inspector. Tampoco constan actuaciones del interesado ni en la fase de alegaciones posterior a la suscripción del acta en disconformidad ni en cualquier otro momento que pudieran ratificar la pretendida deducibilidad de los gastos generales y el beneficio industrial en los términos requeridos en el ordenamiento en la fase instructora del procedimiento de inspección. Dictado el acto de liquidación definitiva que pone fin a este último procedimiento y notificado debidamente, el interesado interpone el recurso de alzada que ahora se analiza aportando, conjuntamente con el escrito de interposición, la siguiente documentación:

- a) El contrato de ejecución de obra original de fecha 24/01/2018, donde consta que el precio de la obra era de 2.413.629,68 €. Según la mercantil interesada este precio se acerca mucho a la cantidad del presupuesto total del contratista que era de 2.568.907,32 €, por tanto, es un indicio más para la inclusión de estos gastos.
- b) El Proyecto ejecutivo visado por el Colegio de Arquitectos de Cataluña de fecha 07/08/2017, donde aparecen desglosados los gastos generales y el beneficio industrial en el capítulo del Presupuesto.

Señala además que ha encargado un dictamen al doctor AAB para que determine los gastos generales y el beneficio industrial que ha obtenido el contratista y un informe a la Dirección facultativa encargada de la obra para comparar la última certificación del contratista con el proyecto ejecutivo.

Cuarto.- A estos efectos, la sentencia del TSJCat. 1080/2021, de 11 de marzo, especifica, para un caso concreto, la doctrina sustentada en anteriores pronunciamientos entre los que cabe destacar los ya citados. Así, en el FJTercero, se considera que procede realizar el

análisis de todas las pruebas que constan en el expediente, a los efectos, según se señala por este Consell en el dictamen del expediente 393/23, de *“integrar la prueba concreta controvertida con el resto de las que permitan declarar la fuerza probatoria de la alegada por el obligado”*, según expresión del Consell Tributari en el expediente 1457/21...”, por lo que debe dilucidarse sobre la fuerza probatoria de todos los documentos que constanding en el expediente permitan concretar la efectiva acreditación de la existencia y cuantía de las partidas de gastos generales y beneficio industrial. Pues, prosigue el Consell en el citado dictamen del expediente 393/23, *“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 acompañen, ya que al margen de su fuerza probatoria específica son 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. 16/2019, de once de enero)”*

Pues bien, constan en el expediente determinados documentos que son relevantes respecto de la cuestión suscitada. De una parte consta el contrato de ejecución de la obra entre el promotor, ahora interesado, y la empresa constructora, en cuya cláusula cuarta, precio de la obra contratada, figura este último sin especificación alguna de las partidas incluidas y excluidas en el mismo, es decir, no aparece expresada la voluntad de las partes respecto de los gastos generales y el beneficio industrial. En este sentido el TSJCat. en la sentencia 1080/21, de 11 de marzo, FJTercero, citada, señala que *“Yerra la parte apelante al entender que no es posible la deducción de los conceptos de gastos generales y del beneficio industrial de la base imponible del ICIO por no incluirse específicamente en las facturas (,,), ya que las mismas se han de relacionar de forma sistemática y conjunta con el resto de material probatorio obrante en autos, en especial, el contrato suscrito entre (...), que es “lex inter pars” (...) (cuyo) tenor literal (...) 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”*. Es decir, de un lado, deben tenerse en cuenta conjuntamente todos los medios de prueba que consten en el expediente, y, de otro, no cabe olvidar que el contrato expresa la voluntad de las partes. En este sentido hay que tener en cuenta que, en este caso concreto, esta última no se manifiesta respecto de las partidas pretendidamente



deducibles, situación que incide, tal y como expresa la sentencia, en la valoración del resto de las pruebas a tener en cuenta.

De otra parte, consta en el expediente el certificado emitido por la empresa constructora, suscrito el 22 de mayo de 2023, en el que se indica que en el coste de ejecución de la obra están incluidos los gastos generales y el beneficio industrial, cuantificándolos en un 13% y en un 6%, respectivamente, documento que no es admitido como prueba acreditativa de su existencia por su consideración de documento “ad hoc”. A este respecto cabe señalar que la sentencia últimamente citada declara que el hecho de que la emisión de documentos se realice iniciadas las actuaciones administrativas legalmente establecidas *“no les otorga carencia de valor probatorio alguno como implícitamente parece dar a entender la parte apelante, sino que tienen el valor que como documentos privados les confiere el artículo 1255 del CC, sin que podamos hablar stricto sensu de documentos “ad hoc” sino de documental evacuada y remitida en respuesta al ...”*. De manera que su valoración debe deducirse del análisis conjunto y sistemático *“del resto del material probatorio obrante en autos, en especial, el contrato”* que es el origen de toda la documentación.

A estos últimos efectos, constan en el expediente las certificaciones de obras correspondientes a la ejecución del contrato, en especial la número 23, en la que expresamente se incluye el total de la obra y se relacionan indirectamente las correspondientes a las ejecuciones parciales de la misma, en la que no consta referencia alguna ni directa ni indirecta a la inclusión en su importe de las partidas controvertidas. Tampoco constan en las facturas emitidas e incluidas en el expediente, ni tampoco en la *Memòria del projecte d'execució* de la obra, ni en la certificación final de la obra, de 3 de diciembre de 2019, ni en el *Certificat final d'obra i d'habitabilitat* emitido por la Agència de l'Habitatge de Catalunya emitido el 20 de enero de 2020. Tampoco en el Acta de recepción de la obra suscrita entre el promotor y el constructor el día 31 de diciembre de 2019.

En conclusión puede pues decirse que esta documentación responde a la voluntad de las partes expresada en el contrato de ejecución de la obra en la medida en que no se hace referencia alguna a las partidas de gastos generales y beneficio industrial. Solo se incluyen en el certificado emitido el día 22 de mayo de 2023 y presentado en el plazo de alegaciones a la propuesta de regularización realizada por el inspector actuario dentro de la fase de instrucción del procedimiento inspector.

Como se ha señalado en el fundamento jurídico anterior consta en el expediente el documento en el que se refleja el denominado *Pressupost de Reforma i rehabilitació de l'edifici d'habitatges al Carrer ...*, firmado por el arquitecto correspondiente y visado por el Colegio de Arquitectos de Cataluña, documento número ..., el día 7 de agosto de 2017, que tiene carácter provisional, en el que sí consta especificado el importe correspondiente a las partidas referidas. Sin embargo cabe decir que estas cuantías no aparecen reflejadas en los documentos en los que se refleja el presupuesto definitivo de la obra y no el provisional visado reglamentariamente que constituye una mera previsión inicial sin reflejo, como se ha dicho, en los documentos posteriores que reflejan la realidad de la ejecución.

Por todo ello, el Consell Tributari considera que de la valoración conjunta y sistemática de todos los elementos probatorios que constan en el expediente, con incidencia directa en la cuestión fundamental sobre la que tiene que pronunciarse, no cabe considerar acreditada la existencia y cuantía de las partidas correspondientes a los gastos generales y al beneficio industrial en los términos requeridos por el artículo 102 del TRLRHL.

Quinto.- A la fecha de resolución de este recurso, no consta que la mercantil interesada haya aportado los escritos a los que se comprometió, concretamente, el dictamen del doctor AAB y el Informe a la Dirección Facultativa encargada de la obra.

Por lo cual, y coincidiendo con la propuesta del Institut Municipal d'Hisenda,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso interpuesto.