



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

Expedient: 83/24

Expedient de gestió: 2023RCAL...

Número de registre: 2023/...

Recurrent: V SL

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

Data de presentació del recurs: 6/10/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 3 de juliol de 2024, coneixent del recurs presentat per V SL, 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 CI2023...	ICIO	...	83.844,43	26/07/2023

2.- La mercantil interessada fonamenta el seu recurs en l'exclusió de les partides de despeses generals i benefici industrial de la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO).

Al·lega, en síntesi, el següent:

Que el contracte d'execució d'obra aportat en la primera compareixença no era l'original sinó un esborrany ja que no estava signat per les parts. Aporta amb el recurs d'alçada una

nova versió del contracte que es diferencia del primer en quatre aspectes: en la data del contracte (24 de gener de 2018 en lloc d'11 de desembre de 2017), en el preu de l'obra (2.413. 629,68 € en comptes de 2.299.655,24 €), en la data de l'acta de replanteig d'inici de les obres (31 de gener de 2018 en lloc de 31 de desembre de 2017) i en que està signat per les parts, sent la redacció de totes les altres qüestions exactament la mateixa.

No comparteix el criteri aplicat per la Inspecció a la resolució objecte de recurs que accepta que una prova sigui inadmesa pel simple fet de ser "ad hoc" i considera que no ha tingut llibertat de prova a l'hora de demostrar l'existència de les partides de despeses generals i benefici industrial.

Aporta el projecte executiu visat el 7 d'agost del 2017, pel Col·legi d'Arquitectes de Catalunya on es desglossen les partides de despeses generals i benefici industrial, com a prova indiciària d'aquestes despeses.

Tot i això, la mercantil interessada informa que ha encarregat un dictamen al doctor AAB perquè determini les despeses generals i el benefici industrial que ha obtingut el contractista i ha sol·licitat un informe a la direcció facultativa encarregada de l'obra per comparar la darrera certificació del contractista amb el projecte executiu.

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:

- La mercantil interessada sol·licita llicència per realitzar obres majors consistents en la creació de nous habitatges o canvi d'ús d'entitat a habitatge; es concedeix la llicència corresponent-li l'expedient 01-2014....

L'execució de les obres s'inicia a l'any 2017 i es finalitzen el 03/12/2019.

- Les actuacions inspectores s'inicien per requeriment de la inspecció mitjançant comunicació de data 24/02/2023. Aquesta comunicació consta acceptada el mateix dia per la mercantil interessada, mitjançant una notificació electrònica.



Consell Tributari

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

- En data 10/05/2023, es comunica a la mercantil interessada la proposta de regularització, en què figura que el cost total de les obres és de 3.521.511,32 €. S'atorga un termini de deu dies hàbils per formular-hi al·legacions.

- En data 23/05/2023, la mercantil interessada sol·licita pròrroga del termini per presentar al·legacions, ampliant-se aquest en 5 dies hàbils.

- En data 29/05/2023, la mercantil interessada presenta escrit d'al·legacions mitjançant el qual manifesta errors en la quantificació de la base imposable i aporta un certificat emès per l'empresa CLP, SL signat el 22/05/2023, segons el qual en el preu de cost d'execució del contracte estaven incloses les despeses generals i el benefici industrial.

La Inspecció estima parcialment les al·legacions i acorda que el cost total de les obres és de 3.502.818,88€.

- Amb data 02/06/2023, a conseqüència de l'estimació parcial de les al·legacions anteriors, la Inspecció envia a la mercantil interessada una nova proposta de regularització. En data 19/06/2023, la mercantil interessada mitjançant correu electrònic mostra la seva disconformitat amb la regularització i la nova proposta de liquidació.

- En data 03/07/2023, se signa l'acta de disconformitat sense que la mercantil interessada hi presenti al·legacions.

- En data 06/09/2023, es notifica la resolució de la Inspecció de l'Institut Municipal d'Hisenda que confirma la proposta de regularització tributària continguda a l'acta de disconformitat de data 03/07/2023, practica la liquidació definitiva resultant de la mateixa i ho notifica a la mercantil interessada.

- En data 06/10/2023, la mercantil interessada interposa recurs d'alçada amb número d'expedient 2023/... contra la resolució anterior.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs d'alçada s'ha interposat dins el termini d'un mes a comptar des de l'endemà de la notificació de la resolució 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, per la qual 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 qual 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 del qual 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.

Doncs bé, en aquest cas concret, la recurrent al·lega que s'han d'excloure de la base imposable de l'ICIO les despeses generals i el benefici industrial. A aquests efectes, la jurisprudència ha reiterat que la qüestió fonamental quant a la inclusió o no en el concepte de cost real i efectiu de les obres d'aquestes partides, i, en conseqüència, de la seva integració a la base imposable de l'impost, recau sobre la prova de la seva existència i



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

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 un dret ho ha de provar, (...)”.

En conseqüència, el contribuent que pretén la deducció de determinades quanties corresponents als elements controvertits ho ha d'acreditar.

En definitiva, l'Administració ha de provar la realització del fet imposable i la intensitat d'aquesta, és a dir, en els tributs variables, com és l'ICIO, la quantia de la base imposable. Per part seva, l'obligat tributari ha d'acreditar els fets impositius dels sustentats per l'Administració.

Aquest criteri és el que estableix la Sentència recent del TSJC núm. 3117, de 26 de setembre de 2023 (apel·lació 695/20023) que reitera el que estableix la Sentència núm. 16/2019, d'11 de gener del mateix 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.



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

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".

Tercer.- En aquest cas, tal com s'ha posat de manifest als antecedents de fet, i a fi d'acreditar les partides corresponents al benefici industrial i a les despeses generals, la mercantil interessada va aportar en el tràmit d'al·legacions de la proposta de regularització un certificat emès per l'empresa Constructora LP, SL, signat el 22 de maig de 2023 pel representant legal de la mateixa, segons el qual en el preu del cost d'execució del contracte estaven incloses les despeses generals i el benefici industrial. Aquest certificat no va ser admès per la Inspecció com a mitjà probatori perquè es tracta d'un document "ad hoc". L'al·legació fonamental de l'interessat es basa precisament en la denegació d'aquest document com a mitjà de prova acreditatiu de la pretensió de deduïbilitat pel seu caràcter de document "ad hoc" en ser emès en una data en què ja s'havien iniciat les actuacions inspectores. I afirma, segons consta a l'escrit d'interposició del recurs, que no comparteix el criteri aplicat per la Inspecció en la resolució objecte del recurs perquè no s'accepta una prova pel sol fet de ser ad hoc. Considera que no ha tingut llibertat de prova a l'hora de demostrar l'existència de les partides controvertides.

A aquests efectes, cal assenyalar que el contribuent va presentar exclusivament aquest certificat com a prova acreditativa del seu dret sense que consti a l'expedient cap actuació administrativa sobre la inadmissió de proves durant el temps de durada del procediment inspector. Tampoc no consten actuacions de l'interessat ni en la fase d'al·legacions posterior a la subscripció de l'acta en disconformitat ni en qualsevol altre moment que poguessin ratificar la pretesa deduïbilitat de les despeses generals i el benefici industrial en

els termes requerits a l'ordenament en la fase instructora del procediment d'inspecció. Dictat l'acte de liquidació definitiva que posa fi a aquest darrer procediment i notificat degudament, l'interessat interposa el recurs d'alçada que ara s'analitza aportant, conjuntament amb l'escrit d'interposició, la documentació següent:

a) El contracte d'execució d'obra original de data 24/01/2018, on consta que el preu de l'obra era de 2.413.629,68 €. Segons la mercantil interessada, aquest preu s'acosta molt a la quantitat del pressupost total del contractista que era de 2.568.907,32 €, per tant, és un indici més per a la inclusió d'aquestes despeses.

b) El projecte executiu visat pel Col·legi d'Arquitectes de Catalunya de data 07/08/2017, on apareixen desglossades les despeses generals i el benefici industrial al capítol del Pressupost.

Assenyala a més que ha encarregat un dictamen al doctor AAB perquè determini les despeses generals i el benefici industrial que ha obtingut el contractista i un informe a la direcció facultativa encarregada de l'obra per comparar la darrera certificació del contractista amb el projecte executiu.

Quart.- A aquests efectes, la sentència del TSJCat. 1080/2021, de 11 de març, especifica, per a un cas concret, la doctrina sustentada en anteriors pronunciaments entre els quals cal destacar els ja esmentats. Així, a l'FJTercer, es considera que és procedent realitzar l'anàlisi de totes les proves que consten a l'expedient, als efectes, segons s'assenyala per aquest Consell en el dictamen de l'expedient 393/23, de *"integrar la prova concreta controvertida amb la resta de les que permetin declarar la força probatòria de l'al·legada per l'obligat", segons expressió del Consell Tributari a l'expedient 1457/21...*", per la qual cosa s'ha de dilucidar sobre la força probatòria de tots els documents que constant a l'expedient permetin concretar l'acreditació efectiva de l'existència i la quantia de les partides de despeses generals i benefici industrial. Doncs, prossegueix el Consell en el dictamen esmentat de l'expedient 393/23, *"El 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 acompanyin, ja que al marge de la seva força probatòria específica són documents rellevants sobre això. Com ha assenyalat la jurisprudència, el que és fonamental és que del concepte legal de "cost real i efectiu de l'obra" s'han d'excloure algunes partides de*



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

despeses que no encaixen en el concepte de l'execució material de cost d'execució material entre els quals s'inclouen les despeses generals i el benefici industrial del contractista el gravamen del qual significaria subjectar a tributació tant la riquesa representada per l'obra com el volum de negoci del constructor. 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... (STSJCat. 16/2019, d'onze de gener))”

Doncs bé, a l'expedient consten determinats documents que són rellevants respecte de la qüestió suscitada. D'una part consta el contracte d'execució de l'obra entre el promotor, ara interessat, i l'empresa constructora, a la clàusula quarta del qual, preu de l'obra contractada, figura aquest últim sense especificació alguna de les partides incloses i excloses en aquest, és a dir, no apareix expressada la voluntat de les parts respecte de les despeses generals i el benefici industrial. En aquest sentit, el TSJCat. a la sentència 1080/21, d'11 de març, FJ Tercer, citada, assenyala 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”. És a dir, d'una banda, s'han de tenir en compte conjuntament tots els mitjans de prova que constin a l'expedient, i, de l'altra, cal no oblidar que el contracte expressa la voluntat de les parts. En aquest sentit cal tenir en compte que, en aquest cas concret, aquesta darrera no es manifesta respecte de les partides pretesament deduïbles, situació que incideix, tal com expressa la sentència, en la valoració de la resta de les proves a tenir en compte.*

D'altra banda, consta a l'expedient el certificat emès per l'empresa constructora, subscript el 22 de maig de 2023, en què s'indica que en el cost d'execució de l'obra estan incloses les despeses generals i el benefici industrial, quantificant-les a un 13% i un 6%, respectivament, document que no és admès com a prova acreditativa de la seva existència per la seva consideració de document ad hoc. En aquest sentit, cal assenyalar que la

sentència últimament esmentada declara que el fet que l'emissió de documents es realitzi iniciades les actuacions administratives legalment establertes “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 la seva valoració s'ha de deduir de l'anàlisi conjunta i sistemàtica “de la resta del material probatori obrant a actuacions, en especial, el contracte” que és l'origen de tota la documentació.

A aquests darrers efectes, consten a l'expedient les certificacions d'obres corresponents a l'execució del contracte, especialment la número 23, en què expressament s'inclou el total de l'obra i es relacionen indirectament les corresponents a les execucions parcials de la mateixa, en què no consta cap referència ni directa ni indirecta a la inclusió en el seu import de les partides controvertides. Tampoc consten a les factures emeses i incloses a l'expedient, ni tampoc a la *Memòria del projecte d'execució* de l'obra, ni a la certificació final de l'obra, de 3 de desembre de 2019, ni al *Certificat final d'obra i d'habitabilitat* emès per l'Agència de l'Habitatge de Catalunya emès el 20 de gener del 2020. Tampoc a l'acta de recepció de l'obra subscripta entre el promotor i el constructor el dia 31 de desembre del 2019.

En conclusió, doncs, es pot dir que aquesta documentació respon a la voluntat de les parts expressada en el contracte d'execució de l'obra en la mesura que no es fa cap referència a les partides de despeses generals i benefici industrial. Només s'inclouen al certificat emès el dia 22 de maig de 2023 i presentat en el termini d'al·legacions a la proposta de regularització realitzada per l'inspector actuari dins la fase d'instrucció del procediment inspector.

Com s'ha assenyalat al fonament jurídic anterior consta a l'expedient el document en què es reflecteix el denominat *Pressupost de reforma i rehabilitació de l'edifici d'habitatges al carrer ...*, signat per l'arquitecte corresponent i visat pel Col·legi d'Arquitectes de Catalunya, document número ..., el dia 7 d'agost de 2017, que té caràcter provisional, en què sí que consta especificat l'import corresponent a les partides referides. No obstant això, cal dir que aquestes quanties no apareixen reflectides en els documents en què es reflecteix el pressupost definitiu de l'obra i no el provisional visat reglamentàriament que constitueix



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

una mera previsió inicial sense reflex, com s'ha dit, en els documents posteriors que reflecteixen la realitat de l'execució.

Per tot això, el Consell Tributari considera que de la valoració conjunta i sistemàtica de tots els elements probatoris que consten a l'expedient, amb incidència directa en la qüestió fonamental sobre la qual s'ha de pronunciar, no cal considerar acreditada l'existència i la quantia de les partides corresponents a les despeses generals i al benefici industrial en els termes requerits per l'article 102 del TRLRHL.

Cinquè.- A la data de resolució d'aquest recurs, no consta que la mercantil interessada hagi aportat els escrits als quals es va comprometre, concretament, el dictamen del doctor AAB i l'informe a la direcció facultativa encarregada de l'obra.

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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.