

Consell Tributari
Expediente: 85/9

El Consell Tributari, reunido en sesión de 9 de diciembre de 2009, conociendo el recurso presentado por I.I., SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

Único.- El 4 de diciembre de 2008, la señora S.S.L., actuando en nombre y representación de I.I., SA, interpone recurso de reposición contra la resolución del jefe de la Inspección de Hacienda Municipal de fecha 5 de noviembre de 2008 y contra la liquidación definitiva practicada en virtud de dicha resolución, relativas al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras acreditado por las obras de reforma de la finca situada en la calle ..., número ... (recibo CI-2008-...). Alega que no se han excluido de la base imponible el beneficio industrial y los gastos generales del contratista que efectuó las obras, incumpléndose lo que prevén el artículo 102.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales y el artículo 8 de la Ordenanza Fiscal reguladora del tributo, en relación con el Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, mediante el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de contratos de las administraciones públicas, y en contra de la doctrina del Tribunal Supremo y de la Dirección General de Tributos en la consulta número V0203-08, de 4 de febrero de 2008. En este sentido considera que, una vez aportado el presupuesto de ejecución material de la obra, de la que resultan dichos conceptos deducibles, así como el contrato de ejecución de la obra, la Inspección de Hacienda Municipal disponía de toda la documentación necesaria a fin de aplicar la deducción en base a los porcentajes establecidos en el Real Decreto 1098/2001, dado que ni la Dirección General de Tributos ni el Tribunal Supremo exigen la presentación de ninguna otra documentación, ni se le solicitó ningún otro documento por parte del órgano inspector. Por otra parte, alega que la resolución impugnada no tiene la suficiente fundamentación jurídica, dado que no cita los preceptos legales ni reglamentarios en que se fundamenta y solamente se limita a citar una sola sentencia del Tribunal Supremo aislada, haciendo referencia genérica a manifestaciones del Consell Tributari del Ayuntamiento pero sin identificarlas ni citar su fecha ni su número.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, al implantar el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, estableció en su artículo 103.1 que la base imponible del impuesto estaba constituida por el "coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra". Esta definición legal fue objeto de interpretaciones varias, habiéndose determinado por la jurisprudencia los conceptos que debían integrar la base imponible resolviendo las múltiples cuestiones suscitadas. Una de estas cuestiones era la que planteaba si el beneficio industrial y los gastos generales del contratista debían formar parte o no del coste real y efectivo de las obras, y fue resuelta por el Tribunal Supremo en sentido favorable a su exclusión. La doctrina jurisprudencial fue recogida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales, que modificó el artículo 103.1 de la Ley, estableciendo que "no forma parte de la base imponible (...) el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material", redacción que se mantiene en el artículo 102.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Segundo.- Sin embargo, es importante destacar, en este punto, que la jurisprudencia producida sobre la exclusión en la base imponible del beneficio industrial y los gastos generales del contratista calculados en función de los porcentajes establecidos en el artículo 68.a) del Reglamento general de contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, que invoca la recurrente, se refiere a los supuestos de adjudicaciones de obras por parte de las Administraciones Públicas, en los que se distingue entre el presupuesto de ejecución material y el presupuesto de ejecución por contrato que se obtendrá incrementándolo en los siguientes conceptos: a) del 13 al 17 por 100 de gastos generales, y b) el 6 por ciento para el beneficio industrial del contratista.

Tercero.- En las obras de carácter privado, en cambio, los conceptos y cuantías del beneficio empresarial y de los gastos generales no se rigen por aquello que prevé la legislación reguladora de la contratación administrativa. El Tribunal Supremo distinguió entre las obras de carácter público y las de carácter privado en sus sentencias de 24 de mayo de 1999, 14 de mayo de 1997 y 2 de abril de 1996. En las de carácter público excluyó las partidas de gastos generales y de beneficio industrial de la base imponible, y en

las de carácter privado negó que se incorporaran a estas partidas. Tal como indicaba la sentencia de 14 de mayo de 1997 “(...) tratándose de obras cuyo dueño es un particular, hemos declarado en sentencias de 2 y 29 de abril de 1996 que ha de atenerse al presupuesto presentado al solicitar la licencia, pues no hay dato que permita suponer que el mismo no corresponda al que realmente vaya a ser ejecutado, ni existe razón alguna que justifique que aquél sea incrementado en un determinado porcentaje en función de unos criterios que (...) sólo tienen explicación cuando se trata de obras públicas”. Queda claro, pues, que el mismo argumento que sirve para no incrementar la base con el beneficio industrial en las obras particulares por falta de imposición o definición legal de un porcentaje, debe servir para no reducir el importe de las facturas que representen el coste de ejecución, si en ellas no se especifica cuál es el beneficio empresarial del contratista. No existe ninguna regla legal que determine que una factura girada entre particulares contenga un determinado beneficio, y, por tanto, no se ajusta a derecho hacer ninguna deducción que no sea justificada. El mismo razonamiento puede utilizarse en el caso de los gastos generales del contratista, que pueden haber sido considerados dentro del presupuesto y certificaciones de obra como parte integrante de los precios ofertados y certificados formando parte indisoluble del coste de la obra, pero que si en las certificaciones no figuran desglosadas no pueden ser deducidas por falta de justificación.

Cuarto.- En esta línea se pronuncian, entre otras, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, números 861/2002, de 6 de septiembre; 1.222/2006, de 24 de octubre; y 517/2002, de 21 de mayo; la última de las cuales afirma en su fundamento de derecho tercero: “Se solicita también la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, pero al respecto se ha de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por su concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por lo tanto no existen como partidas deducibles; debiendo añadirse que, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto, que opera sobre el presupuesto de ejecución, no es posible entender que las partidas que lo integran, incluyan un porcentaje de beneficio industrial y gasto general habitual en el mercado, pues el presupuesto de ejecución material es el resultante obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas (art. 68 del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre), y ello es exactamente el contenido del

presupuesto y certificaciones obrantes en autos, que no incluyen coste alguno de los alegados”.

Quinto.- En el presente caso, tratándose de una obra encargada por un promotor privado, debemos remitirnos como prueba a la certificación final de obras aportada que ha servido para determinar la base imponible del impuesto en la liquidación recorrida, en la que constan todas las partidas que configuran el coste real y efectivo de la obra, sin incluir en ella ningún concepto de gastos generales o beneficio empresarial. Por lo que estos conceptos no pueden ser excluidos, ya que no se han especificado en el presupuesto ni se han facturado expresamente y, por tanto, no existen como partidas deducibles.

Sexto.- Por lo que se refiere a la alegación sobre la falta de fundamentación legal y jurisprudencial de la resolución impugnada, cabe mencionar que dicha resolución está motivada en las disposiciones legales y jurisprudenciales que el órgano que lo ha dictado considere aplicables, teniendo en cuenta el contenido del acta de disconformidad y el informe complementario de 16 de octubre de 2008, como respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente. En este punto debemos hacer constar el error en el que incurre la recurrente cuando justifica la pretensión de falta de tipicidad y de legalidad de dicha resolución en base a que “ha llevado a este órgano inspector el presupuesto de ejecución material de las obras, de las que resultan dichos conceptos deducibles” ya que en el expediente no consta que se haya presentado un presupuesto de ejecución material en el que figuren dichos conceptos especificados, ni tampoco aparecen éstos en la certificación final de obras presentada ni en el contrato de ejecución de la obra. Cuestión diferente es que no se esté conforme con la repetida resolución y se recurra contra ella, como así se ha hecho, pero la discrepancia sobre cuáles son las normas aplicables no puede llevar a considerar que la resolución esté falta de motivación.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso interpuesto, y CONFIRMAR la resolución y la liquidación impugnadas.

