



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

Expedient: 116/24

Expedient de gestió: 2023RCAL...

Número de registre: 2023/...

Recurrent: PC4...

Tribut: Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

Objecte tributari: C/ N...

Quota: 87.953,17€

Data de presentació del recurs: 26/05/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió d'11 de desembre de 2024, coneixent del recurs presentat per PC4..., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

- 1.- El Sr. AK..., en nom i representació de PC4..., interposa recurs d'alçada contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de data 26/04/2023, mitjançant la qual es desestimen les al·legacions presentades i es gira la corresponent liquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), amb número de rebut CI2023..., meritat per les obres de reforma i canvi d'ús d'un edifici d'habitatges situat al C/ N... de Barcelona, per a destinar-lo a ús hotel·ler.
- 2.- La recurrent al·lega, en primer lloc, que l'exacció de l'ICIO en relació a l'obra de referència resulta contrària al principi de capacitat econòmica, per haver transmès, l'hotel de referència a pèrdua, de manera que la realització de l'obra en qüestió no va posar de manifest cap riquesa i l'exacció de l'ICIO resulta per això confiscatòria.

La societat interessada considera, en segon lloc, que la base imposable del tribut en qüestió ha estat calculada incorrectament, d'una banda, per no haver-se descomptat de la mateixa el benefici industrial ni les despeses generals dels contractistes, malgrat indicar-se als contractes d'execució d'obra que els preus unitaris incloïen aquests conceptes, i haver-se aportat durant el procediment de comprovació

limitada certificats emesos pels contractistes amb posterioritat a la finalització de l'obra en els quals es quantifiquen aquests conceptes.

Al·lega també, d'altra banda, que la base imposable inclou partides dels pressupostos dels diversos contractes que no haurien de haver-se tingut en compte, perquè entén que no formen part del cost d'execució material de l'obra.

Per tot l'anterior, considera que procedeix la rectificació de la liquidació definitiva practicada i la devolució de l'indegudament ingressat en pagament d'ella.

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 societat PC4... va realitzar, a l'empara de la llicència d'obres 2012LL..., les obres de reforma i canvi d'ús d'un edifici d'habitatges situat al c/ N... de Barcelona, per a destinar-lo a ús hotel·ler (hotel 3 estrelles), amb 100 places hotel·leres (50 habitacions dobles), 21 places d'aparcament de cotxes, 3 places de moto i 2 de càrrega i descàrrega. L'edificació comprèn tres plantes soterrani, planta baixa, altell i 5 plantes pis, amb instal·lació de planta coberta.

Segons certificat final de la direcció d'obra visat a data 19/03/2020, l'execució de les obres va finalitzar el 02/03/2020.

- Per aquesta obra i respecte d'aquest impost es va presentar l'autoliquidació de l'ICIO amb número de rebut LV2013..., en pagament de la qual es van ingressar 56.006,61€.
- El 14/03/2022 la inspecció municipal va notificar a PC4... l'inici d'actuacions inspectores de comprovació (expedient 2020IC...) amb la finalitat de regularitzar la situació tributària de la recurrent en relació a l'ICIO meritat a conseqüència de les obres de referència.

A la comunicació es requeria a PC4... perquè aportés, entre d'altra, la documentació que acredités de manera completa les partides que componien la totalitat del cost d'execució material de l'obra, acompanyada de qualsevol mena de documentació acreditativa, per constituir aquest cost la base imposable de l'impost.



Consell Tributari

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

- A data 29/04/2022, en resposta al requeriment formulat per la inspecció, la recurrent va comparèixer aportant la documentació que obra a l'expedient.
- A data 7/02/2023, es va notificar a la interessada la proposta de regularització de 6/02/2023 relativa al número d'expedient 2020IC... de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, resultant un import a ingressar de 108.063,95€.
- A data 13/02/2023, es va sol·licitar per correu electrònic l'ampliació del termini inicialment concedit per a formular al·legacions enfront de la proposta de regularització fins al 28/02/2023, a fi d'atendre degudament l'esmentada proposta, ampliació de termini que va ser concedida.

A data 28/02/2023, la interessada va presentar les corresponents al·legacions, aportant com a documentació acreditativa de la inclusió de partides que al seu judici no han de incloure's a la base imposable de l'ICIO, cinc documents amb el detall de les partides incloses en els pressupostos corresponents a cadascuna de les fases contractades amb les dues constructores.

- A data 16/03/2023, es va signar acta en disconformitat a la qual s'estimaven parcialment les al·legacions presentades, resultant un import a ingressar de 87.953,17€.

En aquesta mateixa data, la interessada aporta dos certificats datats el 14/03/2023 on ambdós contractistes fan constar el percentatge i l'import corresponents al benefici industrial i les despeses generals.

- Que, a data 4/04/2023, la recurrent, no estant d'acord amb la citada regularització tributària va presentar al·legacions, que van ser desestimades mitjançant resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona de 26/04/2023, que va confirmar la proposta de regularització continguda a l'acta de disconformitat signada el 16/03/2023, i va girar la liquidació amb número de rebut CI2023...

La resolució i la liquidació van ser notificades a la interessada en data 27/04/2023, i la liquidació consta pagada a data 25/05/2023.

- A data 26/05/2023, la interessada presenta recurs d'alçada enfront de les referides resolució i liquidació.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Admissió a tràmit

El recurs d'alçada s'ha interposat, mitjançant representant degudament acreditat, dins del termini d'un mes a comptar des de l'endemà al de la notificació de la resolució impugnada i la liquidació impugnades. 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 es regula 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.- Realització del fet imposable de l'ICIO

La recurrent al·lega, en primer lloc, que l'exacció de l'ICIO per l'obra de referència resulta contrària al principi de capacitat econòmica establert a l'article 31 de la CE, perquè l'edifici reformat va ser posteriorment, el 30/12/2021, venut a pèrdua, de manera que la realització de l'obra en qüestió no va suposar un increment patrimonial i l'exacció de l'ICIO resulta confiscatòria. Aporta per a acreditar-ho les declaracions de l'impost de societats dels exercicis 2019 i 2021, i detall del càlcul d'aquest últim, i els comptes anuals de l'exercici 2020.

Doncs bé, l'ICIO ve regulat als articles 100 a 103 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, l'article 100 defineix al seu apartat primer la naturalesa i el fet imposable d'aquest impost en els següents termes:

“Artículo 100. Naturaleza y hecho imponible.

1. *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.

2. *Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.”*

D'aquest article es desprèn que la realització del fet imposable de l'ICIO requereix el compliment simultani dels següents requisits (vegeu en aquest sentit, per exemple, la consulta vinculant de la Direcció General de Tributs, V2829-23, de 18 d'octubre 2023):

- Que es realitzi al terme municipal qualsevol construcció, instal·lació o obra.
- Que per a la realització d'aquesta construcció, instal·lació o obra, s'exigeixi l'obtenció de llicència d'obres o urbanística o la presentació de declaració responsable o comunicació prèvia.
- Que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament de la imposició.

D'altra banda, l'apartat 4 de l'article 102 del TRLRHL disposa: “*El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.*”

En el cas que ens ocupa, la interessada no qüestiona la concurrència dels tres requisits per a la realització del fet imposable meritat amb l'inici de la construcció, sinó que la construcció realitzada constitueixi una manifestació de capacitat econòmica susceptible d'imposició.

Aquesta pretensió no es correspon amb la configuració del fet imposable de l'ICIO ni amb la naturalesa indirecta, real i objectiva de l'impost.

Com s'ha vist, la llei qualifica expressament a l'ICIO com un impost de naturalesa indirecta, és a dir, un impost que grava una riquesa posada de manifest en una despesa, això és, la inversió d'uns recursos en la realització d'una construcció, instal·lació o obra que compleixi els requisits que s'acaben de veure. En altres paraules, el fet imposable de l'ICIO no grava directament l'obtenció d'una renda o la titularitat de patrimoni, sinó la seva aplicació a la realització d'una construcció, instal·lació o obra.

Es tracta a més d'un impost real i objectiu per a l'exacció del qual és indiferent la situació personal o econòmica del subjecte passiu (vegeu en aquest sentit les sentències del Tribunal Suprem de 19 de març de 2001, recurs 1142/2000, i del Tribunal Superior de Justícia de les Illes Balears de 3 d'octubre de 2011, recurs 269/2011). Així, el subjecte passiu és l'amo de l'obra, és a dir, qui suporta les despeses o el cost que comporti la seva realització, qui no té per què ser el propietari de l'immoble sobre el qual aquesta es realitzi (article 101 TRLRHL), com ocorre en aquells casos en què la construcció, instal·lació o obra la sufraga qui ostenta algun altre dret real sobre l'immoble que li permeti promoure-la.

En aquest sentit, que l'obra en qüestió resultés, com a operació de promoció immobiliària per part de la societat recurrent, a pèrdues, és irrellevant a l'efecte de l'ICIO, i això sense perjudici de la transcendència que pugui tenir a l'impost de societats, que sí que grava l'obtenció de renda per part dels contribuents d'aquest impost, com la interessada (articles 3 i 7 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost de societats).

Cal confirmar doncs el raonament de la resolució de la inspecció per la qual es desestima aquesta al·legació al plantejar-se enfront de l'acta de disconformitat:

“Respecte a la primera de les al·legacions, l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, és un tribut indirecte, objectiu i real, això vol dir que grava una manifestació indirecta de la capacitat econòmica del contribuent, és a dir, les despeses realitzades a la construcció, instal·lació o obra; i no té en compte la situació personal del contribuent. En el present supòsit s'ha posat de manifest la capacitat econòmica del contribuent a l'acte de consum que suposa fer una construcció, instal·lació o obra, que és el que grava aquest tribut.



Consell Tributari

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

El fet que a la transmissió de l'immoble, la interessada hagi obtingut pèrdues, no implica que no hi hagi capacitat econòmica posada de manifest a l'obra realitzada, doncs la despesa realitzada per fer l'obra es una manifestació indirecta de la capacitat econòmica del contribuent. Sens perjudici, que en la transmissió posterior d'aquest immoble la interessada no hagi obtingut cap benefici, la transmissió d'un immoble és un fet imposable gravable per un altre impost que res té a veure amb el que ara és objecte de regularització. Per tant, procedeix desestimar aquesta al·legació.”

En efecte, la recurrent sembla confondre el fet imposable de l'ICIO amb el de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU), que és un tribut directe que grava l'increment de valor que experimentin aquests terrenys i es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat dels terrenys per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els referits terrenys (art. 104.1 TRLRHL). A diferència de l'ICIO, la regulació de l'IIVTNU sí que exclou de la subjecció a aquest impost a les transmissions de terrenys respecte dels quals es constati la inexistència d'increment de valor per diferència entre els valors d'aquests terrenys a les dates de transmissió i adquisició, inexistència que l'interessat pot acreditar mitjançant l'aportació dels títols que documentin la transmissió i l'adquisició (art 104.5 TRLRHL).

No procedeix, en conseqüència, acollir aquesta pretensió.

Tercer.- Falta d'acreditació del benefici industrial del contractista i les despeses generals dels contractistes

3.1.- L'article 102 TRLRHL preveu:

“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 esta. 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.”

Per part seva, l'article 8 de l'Ordenança fiscal reguladora de l'ICIO de 2019, que és l'aplicable per produir-se la meritació de l'impost al moment de l'inici de l'obra, especifica:

“Art. 8è Base imposable.

La base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra; s'entén com a tal, a aquest efecte, el cost d'execució material d'aquella construcció, instal·lació o obra.

*No formen part de la base imposable d'aquest impost aquells conceptes que no integrin estrictament el cost d'execució material, com 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, en el seu cas, amb la construcció, instal·lació o obra, ni el cost dels treballs de prospecció, excavació, documentació i conservació de restes arqueològiques realitzats en compliment de la normativa urbanística o de protecció del patrimoni cultural, ni tampoc els honoraris dels professionals i el benefici empresarial del contractista, ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material, **sempre que l'existència i quantia d'aquests conceptes resultin dels respectius contractes, pressupostos o documents prou acreditatius.**”*

En relació amb la base imposable de l'impost, la interessada pretén que es descompti per no formar part del cost real i efectiu material d'aquesta, el benefici industrial i les despeses generals dels contractistes que han dut a terme la seva execució material.

Quant a aquests conceptes i la procedència d'excloure'ls, la Sentència de la Secció Segona de la Sala del Contenciós del Tribunal Suprem de 5 de març de 2004 (cas. núm. 9549/1998) diu (el destacat és nostre):

“Se trata de un concepto –el de coste real y efectivo de la obra– hoy perfectamente delimitado por la jurisprudencia que lo ha ido aislando con referencia a diversas partidas presupuestarias que deben excluirse del importe total de los gastos a que da lugar la construcción, de modo que el real y efectivo no está constituido, como la sola expresión gramatical podría dar a entender, por todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra para su realización



Consell Tributari

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

final sino sólo los causados por la construcción misma o instalación u obra (Sentencias de 1 de febrero , 26 de mayo y 29 de junio de 1994 y 16 de enero y 20 de febrero de 1995). Incluir en la base el beneficio industrial significa someter al tributo específico de la obra el volumen de negocios del constructor y su economía empresarial, ya sometida a sus propios gravámenes. En cuanto a los gastos generales, contemplados en el art. 68 a) del Reglamento General de Contratación [actualmente artículo 131.1.a], tal concepto incluye una heterogénea serie de elementos que sólo indirectamente pueden considerarse coste de las obras; y lo mismo cabe decir de los honorarios profesionales de los técnicos intervinientes arquitecto y aparejador, y del estudio de seguridad, todos los cuales deben excluirse tanto de una liquidación provisional como de una definitiva, sin perjuicio del reajuste que en esta última pueda hacerse del importe final del coste de la obra conforme al artículo 104.2 de la citada Ley de Haciendas Locales”.

En el cas que ara ens ocupa no es discuteix si el benefici industrial i les despeses generals del contractista formen part de la base imposable de l'ICIO, doncs la seva exclusió del cost real i efectiu de l'obra es desprèn clarament dels articles 102 TRLRHL i 8 de l'Ordenança fiscal de l'IBI de 2019, i és, com s'ha vist, qüestió pacífica en la jurisprudència, sinó si les partides corresponents a aquests conceptes han estat degudament acreditades i provades per l'ara recurrent.

La qüestió controvertida se situa, doncs, a l'àmbit de la prova, perquè una cosa és que aquests conceptes siguin deduïbles i una altra que tals despeses generals i benefici industrial hagin existit, és a dir que hagin estat efectivament suportats pel subjecte passiu, i que ascendeixin a la quantitat pretesa per aquest. No existeix, en efecte, una presumpció *iuris et de iure* que tals despeses generals o benefici industrial existeixin o que habiliti en tot cas a practicar una minoració de la base imposable en determinats percentatges o quantitats, sent absolutament imprescindible la prova de la seva existència i import mitjançant la utilització de qualsevol de les formes admeses en dret.

L'article 105.1 de la Llei general tributària estableix que als procediments d'aplicació dels tributs qui faci valer el seu dret haurà de provar els fets constitutius d'aquest. Això significa que correspon a l'Administració provar la realització del fet imposable i la intensitat d'aquest, (en els tributs variables com l'ICIO, la quantia de la base imposable), però és l'obligat tributari qui té la càrrega de la prova dels fets impositius dels sustentats

per l'Administració. En conseqüència, és el contribuent que pretén la deducció de determinades quanties corresponents als elements controvertits qui ha d'acreditar-los.

Aquest criteri ha estat confirmat recentment per la Sentència del TSJC núm. 3117, de 27 de setembre de 2023 (apel·lació 695/2023) que reitera el que s'estableix a 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**. 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.”

3.2.- Doncs bé, en el cas que ens ocupa, i amb la finalitat d'acreditar les partides corresponents al benefici industrial i a les despeses generals, la mercantil interessada al·lega que aquests conceptes han de ser descomptats de la base imposable.

Per a acreditar l'existència d'ambdós conceptes amb la pretensió d'excloure'ls de la base imposable de l'ICIO, assenyala entre la documentació aportada, en primer lloc, els contractes d'execució d'obra signats amb les constructors ECS... i C..., la clàusula tercera dels quals estipula el preu, incorporant en tots ells el següent paràgraf:

“En los precios unitarios pactados se hallan incluidos todos los conceptos como: el beneficio industrial, limpieza por empresa especializada de toda la obra a la entrega de la misma, los derivados por el cumplimiento de proyecto seguridad y salud, para la correcta ejecución de los trabajos contratados conforme a las prescripciones legales, técnicas, contractuales o indicaciones de la Dirección Facultativa, debiendo incrementarse únicamente con la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en el porcentaje que, legalmente, a cada momento corresponda. (...)”

Ni als contractes ni en cap dels pressupostos adjunts als contractes (que en el cas dels corresponents a les fases 2 i 3 de l'obra subscrits amb la constructora ECS..., no estan signats), no queden no obstant això quantificats el benefici industrial i les despeses generals del contractista, ni com a quantitat concreta ni mitjançant percentatge, com sí que es fa, per exemple, amb el capítol de seguretat i salut, que es quantifica en el 2% del pressupost d'execució de les fases 1 i 2, detallant-se les partides en els corresponents estudis de seguretat i salut. Tampoc en les factures ni en les certificacions d'obra s'especifiquen els percentatges o quanties corresponents als conceptes controvertits.

La interessada aporta també per a acreditar-los, en segon lloc, dos documents signats conjuntament per ella i per les contractistes ECS... i C... en els quals manifesten que al preu de l'execució de l'obra estipulat en els respectius contractes s'havia inclòs l'import del benefici industrial, que es quantifica en el 6% del preu convingut en cadascun d'ells, i l'import de les despeses generals, que es quantifica en el 13% del preu convingut a cadascun d'ells, és a dir en les quantitats totals que recull el següent quadre, que la interessada pretén que es dedueixin de la base imposable:

Constructor	Despeses Generals	Benefici Industrial	Total
ECS...	333.228,21	153.797,63	487.025,84
C...	210.584,60	97.176,28	307.724,88
Total	543.812,81	250.973,91	794.750,72

Doncs bé, tots dos documents –un dels quals, el pretesament efectuat entre el promotor i ECS..., no apareix ni tan sols signat per les parts–, estan datats el 14/03/2023 i van ser aportats el 16/03/2023, és a dir, a la data de signatura de l'acta de disconformitat, i per tant una vegada conclosa l'obra i durant la instrucció del procediment de comprovació limitada. La resolució de la inspecció de 4/04/2023, que desestima aquesta al·legació i gira la liquidació també recorreguda, ho fa per aquest motiu:

“En relació a la segona de les al·legacions formulades, tal i com es va posar de manifest a l'acta de disconformitat, el benefici industrial i les despeses generals, efectivament són conceptes que no integren la base imposable de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres. L'exclusió d'aquestes partides exigeix l'acreditació del seu import, i a la documentació aportada per la interessada inicialment no consta acreditat ni l'import ni el percentatge que suposen aquestes partides, únicament als contractes es recull que els preus unitaris pactats



*inclouen tots els conceptes com el benefici industrial, neteja, seguretat i salut, sense especificar ni l'import ni el percentatge. Els certificats aportats per la interessada en data 16 de març de 2023 **es tracta de documents elaborats ad-hoc, s'han elaborat en data 14 i 15 de març de 2023, és a dir, amb posterioritat a la finalització de les obres i a l'inici del present procediment de regularització, per tant, no es poden admetre.***"

Enfront d'això, la recurrent reitera ara que aquests certificats sí que acrediten vàlidament, juntament amb els contractes d'execució, que els preus unitaris pactats inclouen els conceptes de benefici industrial del contractista i despeses generals en els percentatges i quantitats abans referits, invocant a aquest efecte la Sentència número 1080 del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya d'11 de març de 2021 (rec. 343/2021), que diu:

*"(...) 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 de l'ICIO por no incluirse específicamente en las facturas (nótese que no existe obligación legal de desglosar los referidos conceptos en las susodichas 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 que da origen a aquéllas, de tal manera que, si en el propio contrato suscrito entre Copcisa y Clínica Corachan, que es "lex inter pars", ya se transcribe textualmente que dentro del precio cerrado pactado (folio 34 del expediente administrativo) 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". A mayor abundamiento, tal **contrato de ejecución de obra era preexistente a la inspección tributaria por lo que no puede catalogarse como documento "ad hoc" configurado para tal procedimiento de inspección, y necesariamente ha de relacionarse e integrarse con la certificación de 12-12-14 ya dicha (folio 49 A)**, en la que se hace mención expresa diferenciadora sobre ellos concretos porcentajes relativos a beneficio empresarial (6%) y a gastos generales (13%) [...] Y a lo anterior se ha de unir que los porcentajes aplicados aquí analizados del 6% de beneficio empresarial y el 13% en concepto de gastos generales, son razonables, proporcionales y claramente acordes a lo previsto en el artículo 131 del RD 1098/2021 para las obras públicas, y nada obsta que los citados*

porcentajes sean extrapolables a obras privadas-civiles, a falta de previsión normativa al respecto, debiéndose estar a la autonomía de la voluntad de las partes de los artículo 1255 cc y 1091 cc, sin que haya desvirtuado por la parte apelante de conformidad con el principio de carga de la prueba del artículo 217 LEC y/o artículo 105 LGT.”

I en el seu FJ3 assenyala l'esmentada Sentència del TSJ d'11 de març de 2021 específicament respecte a l'admissibilitat i la força com a mitjà de prova dels certificats aportats una vegada iniciades les actuacions inspectores:

“Finalmente, el hecho que las certificaciones de 12-12-14 y 24-3-15 sean objetivamente de fecha posterior al inicio de las actuaciones inspectoras de 21-10-14, no les otorga carencia de valor probatorio alguno como implícitamente parece dar a entender la parte apelante, sino que tienen el valor que como documento privado les confiere el artículo 1225 CC, sin que podamos hablar stricto sensu de documentos “ad hoc” [...] máxime cuando la demanda ni ha aportado ni ha impetrado en su momento procesal pericial contable determinadora del concreto beneficio empresarial y de gastos generales.”

D'acord amb l'anterior, no cap efectivament en aquest cas negar de manera absoluta tot valor probatori com a documents *ad hoc* a les declaracions dels contractistes aportades. En efecte, resulta admissible que els mateixos corroborin i en aquest sentit resultin suficients per a acreditar el que ja es declarava en els contractes, és a dir, que els preus acordats en cadascun dels contractes incloïen el benefici industrial i les despeses generals, i fins i tot, posats en relació amb les factures pagades, que una part de les quantitats efectivament abonades per la recurrent a les contractistes es pugui correspondre amb tals conceptes.

No obstant això, perquè el benefici industrial i les despeses generals puguin detraure's de la base imposable de l'ICIO, no resulta suficient amb acreditar la seva existència, sinó que la prova per part del contribuent ha de fer-se extensiva també a la quantia exacta a la qual ascendeixen tots dos conceptes, com específicament s'indica a l'art. 8 de l'Ordenança fiscal de l'IBI de 2019.

I arribats a aquest punt, ha d'afirmar-se que no és possible donar per suficients les declaracions aportades el mateix dia de la signatura de l'acta de disconformitat, el dia 16 de març de 2023, a l'efecte d'acreditar que tals despeses ascendien específicament a les quantitats declarades. Es tracta dels únics documents als quals es quantifiquen tals

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

conceptes, van ser confeccionats i aportats amb posterioritat a la finalització de les obres i a l'inici del procediment de comprovació limitada i un dels quals (el realitzat entre el promotor i ECS...) no compta ni tan sols amb la signatura de les parts. Admetre que documents com els aportats pel contribuent en aquest cas posseeixen valor probatori sobre l'import del benefici industrial i de les despeses generals comportaria, mancant qualsevol altra prova documental a l'expedient que confirmi tal quantia, admetre que la base imposable quedi indeterminada i pugui ser quantificada a conveniència de l'amo de l'obra, de manera retroactiva, amb posterioritat no ja a la meritació o a la realització del fet imposable sinó a l'inici de les actuacions inspectores. Al contrari del que afirma la interessada, ni als pressupostos ni en cap altre document emès durant la realització de les obres i abans de l'inici de les actuacions inspectores consten quantificats, específicament en els referits percentatges, els conceptes controvertits, de manera que no consta a l'expedient administratiu cap altre element que els confirmi en tals quantitats.

Cal assenyalar, en aquest sentit, que la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya d'11 de març de 2021 (rec. 343/2021), que la interessada invoca, és anterior a l'abans referida Sentència del TSJCat núm. 3117, de 26 de setembre de 2023 (apel·lació 695/2023). Com s'ha vist, aquesta última subratlla, d'una banda, que la càrrega de la prova que recau sobre qui pretén la deducció de tals despeses de la base imposable de l'ICIO no sols és de la seva existència, és a dir, que efectivament han estat abonats; sinó que també s'estén a la quantia de tals despeses. D'altra banda, en aquesta sentència nega que el TSJCat en la seva sentència d'11 de març de 2021, invocada per la interessada, modifiqués el criteri prèviament establert pel mateix Tribunal, que per a acreditar l'existència i quantia efectives del benefici industrial i les despeses generals del contractista no n'hi ha prou amb que aquests conceptes apareguin quantificats en un sol document (en el cas de la sentència el pressupost, del qual ara ens ocupa les declaracions dels contractistes), sinó que ha de valorar-se de manera conjunta i sistemàtica la documentació aportada per a provar-les. En paraules del TSJCat, *“De la lectura de dicha sentencia [del TSJC de 11 de marzo de 2021] se depende que, junto con el presupuesto, se valora además el contrato de la actora y Copcisa, el contenido de las certificaciones obrantes en el expediente administrativo, la certificación del arquitecto director de obra y la testifical del representante de Copcisa.”*

Doncs, bé, en el cas de la Sentència STSJCat 3117/2023, de 26 de setembre:

“(...) la resolución administrativa impugnada en la instancia se fundamenta en que ni en el informe aportado por la obligada tributaria ni en las certificaciones de obra consta expresamente ninguna cantidad o porcentaje correspondiente a estos conceptos; en el contrato don INELT MS SL se alude a los gastos generales y al beneficio industrial y en el de AVINTIA PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES SL una referencia a los gastos generales. Sólo en el presupuesto del proyecto se hace constar el porcentaje del 10% de gastos y 6% de beneficio industrial.” (èmfasi afegit). Applicant a aquest cas el criteri confirmat, conclou el TSJCat: “*La aplicación de lo anterior al caso examinado lleva a estimar el motivo [de impugnación de la sentencia apelada, que había dado por acreditados gastos generales y beneficio industrial y anulado la resolución administrativa recurrida en alzada], por no resultar suficiente el presupuesto para acreditar la realidad de los gastos generales y del beneficio industrial”*, i això a pesar que el pressupost en qüestió era un document anterior a l'inici d'actuacions inspectors.

A partir de la doctrina continguda a l'última sentència citada, en el cas que ens ocupa l'únic element de prova de la quantitat dels conceptes la deducció dels quals es pretén són les declaracions dels contractistes. De la consideració conjunta d'aquestes i els contractes es desprèn únicament que les despeses generals i el benefici industrial de les constructors estaven inclosos en el preu pactat als diferents contractes d'execució d'obra, però no quina quantia o percentatge dels mateixos representaven aquests conceptes, perquè aquestes es van fer constar únicament a les declaracions. A més, les declaracions a les que es fixen els percentatges que suposarien el benefici fiscal i les despeses generals van ser confeccionades i aportades amb posterioritat a la finalització de l'obra i en la mateixa data de la signatura de l'acta d'inspecció en disconformitat. És aquesta impossibilitat de corroboració documental prèvia al procediment de regularització (a les factures, les certificacions d'obra, els pressupostos, etc.) el que impedeix donar per acreditat que les despeses generals i el benefici industrial efectivament satisfets ho fossin en les quantitats declarades als documents expedits a aquest efecte, un dels quals, a més, manca fins i tot de signatura.

Finalment, el fet que tals percentatges es corresponguin amb els establerts a l'article 131 del Reial decret 1098/2001, de 12 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament general de la Llei de contractes de les administracions públiques, per a l'obtenció del pressupost base de licitació a partir del pressupost d'execució material en contractes d'obra pública, no demostra que fossin aquestes i no unes altres, en cadascun dels contractes del cas que ens ocupa, les parts del preu corresponents a les despeses generals i benefici industrial

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

de les contractistes en un contracte que no té naturalesa pública. L'adequació de les quantitats declarades amb el criteri fixat per a la quantificació d'aquests conceptes en una normativa no aplicable al cas que ens ocupa serà, com a màxim, indiciària de la credibilitat, raonabilitat o proporcionalitat dels percentatges i quantitats la deducció de les quals es pretén, com assenyala la citada Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya d'11 de març de 2021 (recurs 343/2021), però no fins al punt de compensar l'absència d'elements de prova previs a la instrucció del procediment inspector que corroborin els referits percentatges i quantitats en el cas que ens ocupa.

En conseqüència, de la valoració conjunta de la prova aportada, no es pot donar per acreditada la realitat del benefici industrial i de les despeses generals en les quanties que pretén el recurrent i, per tant, cal desestimar aquesta pretensió.

Quart.- Sobre la deduïbilitat d'altres partides de la base imposable

A més, la mercantil interessada considera que la base imposable de la liquidació impugnada inclou diverses partides que al seu entendre haurien de quedar excloses de la mateixa per no formar part tampoc del cost d'execució material de l'obra.

De nou, cal començar recordant que és jurisprudència consolidada dels tribunals superiors de justícia que la càrrega de provar les partides que reuneixen les característiques precises per a ser excloses de la base imposable correspon a qui pretén tal exclusió. Entre altres, cal citar en aquest sentit la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 2 de febrer de 2012 (ROJ 4322:2012); la Sentència de 17 de juny de 2011 del TSJ de Castella i Lleó (Burgos, ROJ 3049:2011), i la Sentència del TSJ d'Aragó de 29 d'abril de 2010 (ROJ 665:2010).

D'aquesta jurisprudència es desprèn que per a determinar quines partides han de ser excloses de la base imposable de l'ICIO correspon a qui ho al·legui acreditar que tals partides es refereixen a:

- Elements que tenen singularitat o entitat pròpia respecte de la construcció realitzada.
- Elements separables de l'obra i no essencials per a la seva utilitat.
- Maquinària incorporada a la instal·lació que pugui ser retirada sense que perdi els elements que configura la pròpia instal·lació.

- Partides que es troben caracteritzades per alguna de les notes d'externalitat i autonomia funcional en relació amb l'obra, construcció o instal·lació.
- Partides que tenen caràcter no essencial i extern, sinó substituïble i temporal sense vocació de permanència en l'estructura productiva en la qual han inserit.

Aquelles partides amb característiques contràries a aquestes notes, això és, aquelles caracteritzades per la seva **imprescindibilitat, consubstancialitat, inseparabilitat, perdurabilitat i essencialitat per al desenvolupament de l'activitat** o negoci de què es tracti, sí que formarien part de la base imposable de l'impost.

Ha de incloure's en ella també aquelles partides respecte a les que se sol·licita la seva exclusió però qui la sol·licita no ha pogut demostrar les causes que ho justificarien.

Establertes aquestes bases, correspon a continuació analitzar cas per cas les partides que la interessada pretén excloure de la base imposable de l'ICIO en el cas que ens ocupa.

En essència, la interessada reitera en l'escrit de recurs l'al·legació quarta formulada enfront de la proposta de regularització, amb lleus afegits, i identifica les partides que pretén que es dedueixin de la base imposable als pressupostos.

4.1. ECS...

4.1.1. Pressupost ECS... Fase 1, façana posterior

Les al·legacions formulades al recurs respecte a diverses partides del capítol (TR) “Treballs Previs” i “Seguretat i Salut” són exactament les mateixes que les formulades enfront de la proposta de regularització, amb l'afegit subratllat:

“Como se puede observar Excel, que adjuntamos como Documento número 2, esta parte, considera que las partidas marcadas en rojo que ascienden a un importe de 89.770,54€ no deben incluirse en la base imponible de l'ICIO ya que corresponden con los gastos relacionados con la instalación de la grúa, andamios, limpieza de obra y seguridad y salud.

En concreto, entendemos que los trabajos de implementación que disponen de una licencia distinta a la inspeccionada, los gastos de limpieza y los de seguridad y salud no deben incorporarse a la base imponible del Impuesto.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la base imponible del Impuesto (coste real y efectivo) de los trabajos realizados en la fachada, sin detracer los gastos generales y el beneficio industrial, sería de 151.157,44€.”

Aquestes són les partides en qüestió:

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
TR	TREBALLS PREVIS	
EHY028b'	Desmuntatge de grua torre	9. Treballs d'implantació, amb llicència a part
EHY028b"	Transport de grua torre a abocador	9. Treballs d'implantació, amb llicència a part
0XT010b	Grua d'obra	9. Treballs d'implantació, amb llicència a part
0XA110b	Bastides	9. Treballs d'implantació, amb llicència a part
0XA110c	Instal·lació provisional d'aigua	9. Treballs d'implantació
0XA110d	Instal·lació provisional d'electricitat	9. Treballs d'implantació
0XA110g	Neteja d'obra	6. Despeses de neteja general d'obra:
C16	SEGURETAT I SALUT	
E28W030	Seguretat i Salut	11. Seguretat i salut

Cal començar recordant que les partides susceptibles de ser deduïdes com a despesa de “seguretat i salut”, com diu la resolució impugnada, van ser ja excloses de la base imposable a l'acta signada en disconformitat.

Quant a les despeses d'*instal·lació de la grua, bastides i neteja d'obra*, cal confirmar la seva inclusió en la base imposable de l'impost per formar part del cost d'execució material d'aquest, perquè es tracta d'actuacions imprescindibles per a l'execució de l'obra. No és concebible la construcció d'un edifici de diverses plantes sense la instal·lació i desmuntatge de grues i bastides. Aquest és el criteri seguit sobre aquest tema pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en sentències com la núm. 397/2012, de 12 d'abril, diu “(...) *en cuanto al montaje y desmontaje de la grúa ninguna duda debe suscitarse sobre su incorporación a la base imponible del impuesto, en la medida que supone un coste a los efectos de ejecución de la obra (...)*”. D'igual manera, l'execució de tota obra requereix de la realització d'actuacions de neteja al llarg i al final d'aquesta, que no són despeses generals d'estructura del constructor que incideixen al contracte, sinó de costos d'execució de la particular obra.

La interessada pretén també l'exclusió de la base imposable de les partides corresponents a la *instal·lació provisional d'aigua i instal·lació provisional d'electricitat com a treballs d'implantació realitzats a l'empara d'una altra llicència*, però ni justifica aquesta afirmació ni aporta documentació que la sustenti, i això malgrat que aquesta al·legació és essencialment una reiteració de la ja plantejada enfront de l'acta de disconformitat i a la proposta de regularització, en què ja va ser desestimada per falta d'acreditació. En qualsevol cas, malgrat el seu caràcter temporal, es tracta de treballs necessaris per a l'execució de l'obra i el seu cost ha de ser tingut en compte com a part del cost d'execució material d'aquesta.

El mateix cal dir respecte a les partides corresponents al *desmuntatge i transport a abocador d'una altra grua* que hi havia al solar on s'aixecaria l'edifici: es tracta també actuacions sense les quals no hagués estat possible l'execució de l'obra i no cap en conseqüència la seva exclusió de la base imposable.

4.1.2. Pressupost ECS... Fase 2, arquitectura

Les al·legacions formulades al recurs són exactament les mateixes que les formulades enfront de la proposta de regularització, amb l'afegit subratllat:

“Como se ha indicado anteriormente, mi representada, firmó un contrato de ejecución de obra al amparo de la licencia de obras 2012LL con la compañía ECS, S.L. acordando que el precio de ejecución de la obra era de 1.238.802,80€.

Se acompaña, como Documento número 2, Excel con el detalle de las partidas incluidas en el presupuesto.

Como se puede observar en el citado Excel, esta parte, considera que las partidas marcadas en rojo que ascienden a un importe de 95.523,53€ no deben incluirse en la base imponible de l'ICIO ya que corresponden con los gastos relacionados limpieza de obra y seguridad y salud, mobiliario e instalación de andamios.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la base imponible del Impuesto (coste real y efectivo) de los trabajos realizados en la fase 2, sin detracer los gastos generales y el beneficio industrial, sería de 1.143.279,27€.”

Aquestes són les partides en qüestió:

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

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
OBRA	ARQUITECTURA	
TR	TREBALLS PREVIS	
0XA110e	Demolició de tancament planta baixa façana principal	9. Treballs d'implantació
0XA110f	Tancament provisional d'obra	9. Treballs d'implantació
EHY028b	Desmuntatge de plataformes descàrrega	9. Treballs d'implantació
0XA110b	Bastides	"11. Seguretat i salut"
0XA110h	Revisió i substitució de mesures de protecció col·lectives	"11. Seguretat i salut"
PYA010	Perforacions per a patinets i passos d'instal·lacions	"5. Elements decoratius superposats"
RTC020h	Cortiner guix laminat continu 30x15 cm + patilla 8cm	"5. Elements decoratius superposats"
RTC020f	Fossejat guix laminat continu 20x15 cm + patilla 5cm	"5. Elements decoratius superposats"
PSY017d	Reforç en sostre habitacions	
PAF010e	Armari AM1H-60	5. Elements de mobiliari
PAF010j	Armari AM2H-130	5. Elements de mobiliari
PAF010f	Armari AM3H-188	5. Elements de mobiliari
FCA050d	Preinstal·lació càrrega cotxe elèctric	5. Elements addicionals
SMA035	Barra subjecció abatible	5. Elements de mobiliari sanitari
SMA036	Seient minus	5. Elements de mobiliari sanitari
E28W020	Control de Qualitat	"11. Seguretat i salut"
E28W030	Seguretat i Salut	"11. Seguretat i salut"
EXTRAS4	NETEJA + SANEJAT DE PANTALLES	"6. Neteja"

Respecte a les partides qualificades de control de *qualitat i seguretat i salut*, cal reiterar que aquelles susceptibles de ser considerades com a tals ja van ser deduïdes de la base imposable l'estimar-se les al·legacions plantejades enfront de la proposta de regularització a l'acta de 16/03/2023. Quant a la *instal·lació de bastides i resta de partides qualificades com a treballs d'implantació (demolició de tancament planta baixa façana principal, tancament provisional d'obra, desmuntatge de plataformes descàrrega)*, cal estar al que s'ha dit a l'apartat anterior quant a la necessitat de tals actuacions per a executar l'obra.

En relació a les partides corresponents a *elements de mobiliari (tres armaris), elements decoratius superposats (cortiner i fossejat) i elements addicionals (preinstal·lació càrrega cotxe elèctric)*, es tracta d'elements que s'integren a l'edifici amb vocació de permanència per a complir funcions, fins i tot l'estètica, essencials per a utilitat, és a dir per al desenvolupament de l'activitat hotelera a la qual es destinarà l'edifici, que en tot cas requereix d'aquest tipus d'estructures, instal·lacions i serveis. Així ocorre també

amb els *elements de mobiliari sanitari*, és a dir el seient i la barra abatible adaptats per a persones amb minusvalidesa, la instal·lació de la qual ve a més imposada per la normativa reguladora de l'activitat en qüestió.

4.1.3. Pressupost ECS... Fase 3

Les al·legacions formulades al recurs són exactament les mateixes que les formulades enfront de la proposta de regularització, amb l'afegit subratllat:

“Como se ha indicado anteriormente, mi representada, firmó un contrato de ejecución de obra al amparo de la licencia de obras 2012LL con la compañía ECS, S.L. acordando que el precio de ejecución de la obra era de 1.083.472,75€.

*Como se puede observar en el citado Excel, que adjuntamos como Documento número 4, esta parte, considera que las partidas marcadas en rojo que ascienden a un importe de 287.332,48€ no deben incluirse en la base imponible de l'ICIO ya que corresponden con los gastos relacionados **limpieza de obra y seguridad y salud e instalación de mobiliario**.*

*En concreto, entendemos que los gastos relativos a **mobiliario sanitario no necesario**, los relativos a **accesorios en las puertas interiores**, los relativos a la **constitución del Vado**, los relativos a la **rotulación del hotel**, al **repaso final de la obra** y a la **reposición de la acera** no deben incorporarse a la base imponible del Impuesto.*

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la base imponible del Impuesto (coste real y efectivo) de los trabajos realizados en la fase 3, sin detracer los gastos generales y el beneficio industrial, sería de 796.140,27€.”

Les partides assenyalades al detall del pressupost aportat amb el recurs són les següents:

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
PYA010j'	AJUDES PALETERIA ESCOMESES	"9. Treballs d'implantació, jornals"
RTC020	Motllura "L" per a canvi nivell alçada sostre lobby	"5. Elements decoratius superposats"
PAF010c	Moble Armari 100	"5. Armaris"
PAF010d	Moble Armari 140	"5. Armaris"
PAF010	Moble Armari 180	"5. Armaris"
PMA010c	Mampara separador banys	"Mobiliaris sanitari"

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

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
SAI010b	Aixeta de bidet	"Mobiliari sanitari"
SAL010e	Rentamans porcellana	"Mobiliari sanitari"
SAL010	Rentamans porcellana ZT	"Mobiliari sanitari"
SAL010c	Rentamans Sifons	"Mobiliari sanitari"
SAL010f	Rentamans Vàlvula	"Mobiliari sanitari"
PSY017e	Suport taulells banys	"Mobiliari sanitari"
SAL010d	Taulell, faldó i moble banys habitacions	"Mobiliari sanitari"
SAL010b	Taulell i moble de bany zones tècniques	"Mobiliari sanitari"
SAD020d	Aixeteria lavabo	"Mobiliari sanitari"
SAD020f	Aixeteria lavabo ZT	"Mobiliari sanitari"
SAV010	Abocador	"Mobiliari sanitari"
SAD020j	Aixeteria Abocador	"Mobiliari sanitari"
SMA035b	Barres subjecció	"Mobiliari sanitari"
SMA035c	Barra subjecció Z	"Mobiliari sanitari"
SMA036	Seient minus	"Mobiliari sanitari"
RDM010bh	Pany electrònic SALTO	"5. Accessori a portes interiors"
RDM010bi	Desconnectadors energia SALTO	"5. Accessori a portes interiors"
RDM010bj	Lector mural offline SALTO	"5. Accessori a portes interiors"
RDM010bk	Gestió SALTO	"3. Honoraris de l'empresa externa"
RDM010bl	Targetes SALTO	"5. Targetes"
RDM010bm	Posada en marxa SALTO	"3. Honoraris de l'empresa externa"
JM03	Gual	"8. Llicència a part, construït per tercers"
JM06	Repàs final d'obra	"8. Elements sol·licitats a part per l'Ajuntament"
JM07	Reposició elements afectats	"8. Elements sol·licitats a part per l'Ajuntament"
RDM010n	Reposició vorera	"8. Llicència a part, construït per tercers"
RDM010b	Marquesina hotel	"5. Rètol de mobiliari"
PAF010k	Rètol superior hotel	"5. Rètol de mobiliari"
E28W030	Seguretat i Salut	"11. Seguretat i salut"

Doncs bé, quant a les partides qualificades en el detall del pressupost aportat com a treballs d'implantació (*ajudes paletaeria escomeses*), i les d'armaris, *mobiliari sanitari i seguretat i salut*, cal reiterar el que s'ha dit en els apartats anteriors.

En el cas de la “*Motllura "L" per a canvi nivell alçada sostre lobby*”, que la interessada qualifica de “element decoratiu superposat”, es tracta, com el cortiner i fossejat analitzats a l'apartat anterior, d'un element estructural, inseparable i perdurable, mancat de singularitat o entitat pròpia respecte de la construcció realitzada. Fins i tot atenent únicament la seva funció decorativa, la configuració dels espais a través d'aquest tipus

d'elements són essencials per a l'ús al qual es destinarà l'edifici, perquè tot hotel de tres o quatre estrelles ha d'oferir una proposta estètica.

El mateix ocorre amb la *marquesina amb rètol i el rètol superior de l'hotel*, tots dos elements perdurables que compleixen una funció identificativa indispensable per al desenvolupament de l'activitat hotelera. Així ho entén el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, que a la seva Sentència núm. 2283/2020, de 15 de juny de 2020 (recurs d'apel·lació 124/2019), ha dit sobre aquest tema que “(...) *en el caso concreto los rótulos externos que identifican al titular de la actividad concreta y permiten localizar las instalaciones de la empresa en el municipio forman un conjunto inseparable con la construcción, cuyos costes se incluyen en la base imponible del impuesto.*”

De la mateixa manera que és difícil concebre un hotel sense decoració o sense rètol, resulten del tot imprescindibles i consubstancials al servei d'hostalatge per al qual s'instal·len el conjunt de partides relatives a la *instal·lació del sistema de pany electrònic mitjançant targetes a les portes interiors*, de manera que no cal excloure-les de la base imposable. La partida de les pròpies targetes SALTO ja va ser deduïda de la base imposable a l'acta signada en disconformitat.

Quant a les partides corresponents a la *constituïció del qual i reposició de la vorera*, la interessada no aporta cap document que sustenti la seva afirmació de què es tracta de construccions realitzades per tercers amb llicència a part. El mateix passa amb la partida de *reposició d'elements afectats*, sol·licitats a part per l'Ajuntament segons s'afirma al detall del pressupost adjunt a l'escrit de recurs sense major concreció ni aportació de documentació que sustenti tal pretensió, i de repàs final d'obra, actuació imprescindible en tot cas a l'execució de qualsevol obra.

4.2. C...

4.2.1. Pressupost C... Fase 1

Les al·legacions formulades al recurs són exactament les mateixes que les formulades enfront de la proposta de regularització, amb l'afegit subratllat:

“Como se ha indicado anteriormente, mi representada, firmó un contrato de ejecución de obra al amparo de la licencia de obras 2012LL con la compañía C, S.A. acordando que el precio de ejecución de la obra era de 719.724,65€.

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

Como se puede observar en el citado Excel, que adjuntamos como Documento número 5, esta parte, considera que las partidas marcadas en rojo que ascienden a un importe de 354.651,06€ no deben incluirse en la base imponible de l'ICIO ya que se corresponden con los gastos relacionados limpieza de obra y seguridad y salud e instalación de mobiliario.

En concreto, entendemos que los gastos relativos a elementos fabricados por completo por un tercero que se conectan únicamente para su funcionamiento, los relativos a una aplicación de software y los relativos a honorarios técnicos no deben incorporarse a la base imponible del Impuesto.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la base imponible del Impuesto (coste real y efectivo) de los trabajos realizados en la fase 1, sin detracer los gastos generales y el beneficio industrial, sería de 365.073,59€."

Les partides assenyalades al detall del pressupost aportat amb el recurs (incloent solament aquelles respecte a les que es justifica la pretensió d'exclusió) són les següents:

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
4	INSTAL·LACIÓ DE CLIMATITZACIÓ	
04.1.1	Climatitzadors i ventiladors	
04.1.11	Mitsubishi electric puh-y-p500ynw-a (planta baixa)	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.12	Mitsubishi electric puh-y-p450ynw-a (planta altell)	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.13	Mitsubishi electric pur-y-p350ynw-a (planta primera)	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.14	Mitsubishi electric pur-y-p250ynw-a (plantes 2-3-4 i 5)	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.16	Recuperador gtdi-acc 30	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.17	Recuperador gtdi-acc 60	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.18	Caixa extracció td-500 / 160 silent	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.19	Caixa extracció td-800 / 200 silent	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.20	Caixa extracció td-2000 / 315 silent	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
04.1.21	Caixa extracció td-160 / 100 silent	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.22	Bancada equips exteriors	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.23	CONJUNT D'ELEMENTS amortidors UNITATS EXTERIORS	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
04.1.4	Control centralitzat	
04.1.4.1	Control centralitzat del sistema de la instal·lació	"És software"
04.1.6	Sobrepressió escala 1	
04.1.6.1	Kit sobrepressió	[Sense justificació]
04.1.78	Sobrepressió vestíbul 2	
04.1.8.1	Kit sobrepressió	[Sense justificació]
04.1.9	Ventilació garatge-pàrquing	
04.1.9.11	CAIXA EXTRACCIÓ 6.250 m ³ / H (zona aparcament)	[Sense justificació]
04.1.10	Diversos	
04.1.10.5	Plans as-built	[Sense justificació]
6	INSTAL·LACIÓ CONTRA INCENDIS	
06.1.	Xarxa bie 25	
06.1.2	Grup de pressió	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
06.3.	Extinció automàtica	
06.3.1	Extinció campana extractora	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
06.6	Extintors	
06.6.1	Extintors 21a-113b	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
06.6.2	Extintors CO ²	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
06.6.3	Armari extintor 21a-113b	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
06.6.4	Armari extintor CO ²	"Punt 5. És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament"
06.7	Diversos	
06.7.3	Plans as-built	"Són honoraris"

Quant a les partides del Capítol 4 del pressupost, "instal·lació de climatització", i en particular del Capítol 04.1.1, climatitzadors i ventiladors, així com les del Capítol 6, instal·lació contra incendis, en particular les partides 6.1.2 "Grup de Pressió" i 6.3.1, extinció campana extractora, del Capítol 6.3, extinció automàtica, així com les diverses partides del Capítol 6.6, extintors, la interessada pretén que siguin excloses del còmput

de la base imposable al·legant que són “(...) *un elemento fabricado completo que únicamente se conecta para su funcionamiento*”.

És clar no obstant això també que totes les partides assenyalades que componen totes dues instal·lacions han d'integrar-se a la base de l'impost. La Sentència del Tribunal Suprem (Sala contenciosa administrativa, Secció 2a) de 5 d'octubre de 2004, conclou que les instal·lacions d'electricitat, fontaneria, sanejament, calefacció, climatització, ascensors i uns altres que normalment recorren per conduccions encastades, i serveixin per a proveir de serveis essencials per a l'habitabilitat o utilització de l'edifici en qüestió han de ser incloses a la base de l'impost. Les instal·lacions contra incendi i climatització compleixen aquests criteris.

En aquest mateix sentit, les sentències del Tribunal Suprem de 14 de maig de 2010, 25 de novembre de 2011 i la de 15 de febrer de 2013, estableixen que formaran part de la base imposable de l'ICIO les instal·lacions mecàniques o de qualsevol tipus que siguin necessàries per al funcionament de la instal·lació, que tinguin caràcter inseparable de la mateixa, que formin part del projecte i que s'instal·lin amb vocació de permanència.

Convé aclarir que els extintors, encara que siguin físicament separables i hagin de ser reposats periòdicament, formen part del sistema d'extinció d'incendis que s'ha d'incloure al projecte, i s'instal·len amb vocació de permanència. Com assenyalava el Tribunal Superior de Justícia de Madrid a la seva Sentència de 5 d'octubre de 2020, la separabilitat i prescindibilitat s'ha d'interpretar des d'una perspectiva funcional, més que purament física i correspon a l'obligada tributària acreditar l'exclusió sobre la base d'aquestes notes.

Quant a la partida 04.1.4.1 “*control centralitzat del sistema de la instal·lació*”, la interessada al·lega que “*és software*”. No cap no obstant això deduir-la del cost d'execució material de l'obra, perquè encara que es tracti d'un programa informàtic i per tant immaterial, és un element necessari i imprescindible per al funcionament del sistema de climatització instal·lat, sense el qual aquest no podria funcionar, sistema que a la vegada resulta indispensable per a l'activitat hotelera a la qual es destinarà l'edifici i que ve impost i regulat per la normativa aplicable. Vegeu, confirmant la inclusió en la base imposable de l'ICIO de l'import de factures per conceptes similars (maquinària i

software del sistema de tiquets, validador, barrera i semàfor del pàrquing), la Sentència 16/2020, de 17/01/2020 del JCA 16 BCN.

Quant a les partides 4.1.10.5, “plans as built”, del Capítol 4.1.10, diversos, es tracta d'un document tècnic que recull els plans, càlculs i descripcions de les actuacions realitzades per a adaptar el projecte de construcció inicial a la realitat de l'obra que s'ha construït. La interessada al·lega que "són honoraris tècnics". Efectivament, com s'ha vist, l'article 102 del TRLRHL contempla expressament la deducció dels “honoraris de professionals”, i aquesta partida ja va ser deduïda a l'acta de disconformitat de data 16/03/2023.

4.2.2. Pressupost C... Fase 2

Les al·legacions formulades al recurs són exactament les mateixes que les formulades enfront de la proposta de regularització, amb l'afegit subratllat:

“Como se ha indicado anteriormente, mi representada, firmó un contrato de ejecución de obra al amparo de la licencia de obras 2012LL2 con la compañía C, S.A. acordando que el precio de ejecución de la obra era de 876.611,52€.

Como se puede observar en el citado Excel, que adjuntamos como Documento número 6, esta parte, considera que las partidas marcadas en rojo que ascienden a un importe de 185.966,82€ no deben incluirse en la base imponible de l'ICIO ya que corresponden con los gastos relacionados limpieza de obra y seguridad y salud e instalación de mobiliario.

En concreto, entendemos que los gastos relativos a actuaciones de las cuales se ha efectuado el pago de una tasa y tiene proyecto propio, los relativos a elementos fabricados por completo y que se conectan únicamente para su funcionamiento, los relativos a mobiliario o elementos superpuestos al edificio, los relativos a los honorarios técnicos y los de limpieza no deben incorporarse a la base imponible del Impuesto.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la base imponible del Impuesto (coste real y efectivo) de los trabajos realizados en la fase 2, sin deducir los gastos generales y el beneficio industrial, sería de 690.644,70€.

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

En relación con el mobiliario, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es que todos los elementos que son inseparables de la propia obra, que no son susceptibles de un funcionamiento independiente en cuanto a imprescindible y consustanciales a la instalación de la misma deben computar a los efectos del cálculo de la base imponible.

En relación con la maquinaria, la conclusión que llega el Tribunal Supremo, en su sentencia de 14 de mayo de 2010 (rec.22/2009) es que “se excluye de la base imponible de l’ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalación mecánicas, contruidos por terceros fuera de la obra e incorporados en la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística”.

Per tant, entenem que totes les partides marcades en vermell dels Excels que s'aporten al present escrit han de minorar la base imposable de l’ICIO.”

Les partides assenyalades al detall del pressupost aportat amb el recurs (incloent solament aquelles respecte a les que es justifica la pretensió d'exclusió, doncs respecte a algunes de les partides marcades en vermell als documents aportats amb el recurs no s'addueix cap justificació) són les següents:

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
01	INSTAL·LACIÓ ELECTRICA	
01.1	Escomesa	
01.1.2	Escomesa Línia entre la CGP i l'equip de comptadors	Tenen taxa a part i projecte propi
01.1.4	Escomesa Línia entre l'equip de comptadors i el quadre genera	Tenen taxa a part i projecte propi
01.1.5	Escomesa Línia entre Grup electrogen i el quadre	Tenen taxa a part i projecte propi
01.1.7	CGP	Tenen taxa a part i projecte propi
01.1.8	Escomesa Línia entre Grup electrogen i el quadre (Terra)	Tenen taxa a part i projecte propi
01.1.9	Comptador	Tenen taxa a part i projecte propi
01.2	Bateria reactiva	
01.2.1	Bateria reactiva	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
01.5	Enllumenat	
01.5.1	LED estanca	Element superposat connectat, secundat o cargolat

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
01.5.2	LED estanca	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.4	Emergència Daisalux-ARGOS	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.5	Emergència Daisalux-ARGOS	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.6	Emergència Daisalux-NOVA	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.7	Emergència Daisalux-NOVA	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.8	Emergència Daisalux-NOVA ESTANCA	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.9	Downlight 1x12 W	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.10	Downlight 1x10 W estanc	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.11	Downlight 1x10 W estanc	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.12	Tira de LED	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.13	Tira de LED	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.14	Tira de LED	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.15	Aplicació 1X24 W.	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.16	Balises	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.17	Aplicació 2X26 W	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.18	Lluminària penjant	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.5.23	Lluminària lineal	Element superposat connectat, secundat o cargolat
01.10	Grup electrogen	
01.10.1	Grup electrogen 100 KVA	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
01.10.7	Silenciador	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
01.10.8	Variador de freqüència	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
01.12	Diversos	



Consell Tributari

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

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
01.12.5	SAI 15 KVA	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
01.12.7	Analitzador de xarxa	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
01.12.20	Contacte finestra	No pintat al recurs
01.12.21	Plans as built	Honoraris tècnics
01.12.22	Limitador acústic	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02	INSTAL·LACIONS SENYALS FEBLES	
02.2	Xarxa Wi-fi	
02.2.1	Central	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.2.2	Antena Wifi	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.3	Instal·lacions telecomunicacions	
02.3.7	Rack planta soterrani servidors	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.3.8	Rack planta primera	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.3.9	Rack planta quarta	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4	Megafonia	
02.4.5	Matriu router d'àudio	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.6	Micròfon amb control de zona	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.9	Lector MP3 doble	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.10	Lector CD i MP3 USB	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.11	Alimentador socors 24 V.	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.12	Bateria	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.13	Sistema megafonia d'emergència	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.14	Amplificadors línia 100 V	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.15	Amplificador mesclador	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
02.4.16	Amplificador mesclador	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.17	Altaveu de sostre	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.18	Recinte per a megafonia	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.19	Altaveu de jardí	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.20	Micròfon sobretaula	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.21	Armari rack (central)	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.4.22	Posada en funcionament (central)	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.5	Circuit tancat de TV (CCTV)	
02.5.1	Gravador vídeo de xarxa	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.5.2	Disc dur SATA	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.5.3	Càmera IP 3MP	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
02.6	Vídeo porter	
02.6.5	Monitor digital	Punt 5: És un element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament.
05	INSTAL·LACIÓ GAS NATURAL	
05.1	Escomesa i comptador	
05.1.1	Tija	Té taxes i projectes a part
05.1.2	Comptador	Té taxes i projectes a part
05.1.3	Clau general instal·lació	Té taxes i projectes a part
05.5	Diversos	
05.5.3	Plans as-built	Són honoraris
07	INSTAL·LACIÓ FONTANERIA	
07.1	Escomesa	
07.1.1	Connexió escomesa	Té taxes i projectes propis a part
07.1.3	Comptador i vàlvules	Té taxes i projectes propis a part
07.2	Diversos	
7.2.1	Reg automàtic	No instal·lat a l'edifici, pendent de muntatge
7.2.3	Treballs auxiliars	No instal·lat a l'edifici, pendent de muntatge
7.2.4	Equip complet piscina (planta coberta)	No instal·lat a l'edifici, pendent de muntatge
7.2.6	Aigüera exterior	Mobiliari
7.2.7	Plans as-built	Són honoraris
07.3	Provisional d'obra	
07.3.1	Tub polietilè reticulat DN40	Té taxes i projectes a part

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

<u>Partida/Capítol</u>	<u>Descripció</u>	<u>Justificació al·legada</u>
07.3.2	Comptador	Té taxes i projectes a part
07.3.3	Claus de pas	Té taxes i projectes a part
07.3.4	Gestions a companyia	Té taxes i projectes a part
07.4	Distribució aigua sanitària	
07.4.39	Flexo inodor	No instal·lat a l'edifici, pendent de muntatge
07.4.40	Vàlvula piscina planta coberta	No instal·lat a l'edifici, pendent de muntatge
07.4.43	Kit neteja	No computa la neteja
07.5	Instal·lació distribució ACS	
07.5.3	Comptadors de consum de combustible i energia elèctrica	Té taxes i projectes a part

Doncs bé, respecte als plans *as-built*, com s'ha vist, ja van ser descomptats de la base imposable. Cal reiterar també la procedència d'incloure les partides de neteja (kit de neteja) i mobiliari (aigüera exterior).

Quant a les partides respecte a les quals la interessada al·lega que tenen *taxes i projectes a part*, cal dir que la interessada no concreta de quins projectes es tracta, ni aporta documentació acreditativa d'aquests, ni del pagament de les taxes al·legades, malgrat haver-se desestimat ja aquesta al·legació per falta de prova a la resolució impugnada.

En qualsevol cas, cal assenyalar que el conjunt de partides corresponents a la realització de l'escomesa de la instal·lació elèctrica (capítol 01.1 de l'oferta 28.871), d'escomesa de la instal·lació de gas natural (capítol 5.1), d'escomesa de la instal·lació de fontaneria (capítol 07.1), sí que han de computar a la base imposable de l'impost, perquè es tracta de despeses derivades d'actuacions necessàries per al funcionament de l'hotel, que per tant formen part intrínsecament de l'execució de l'obra. Vegeu, en aquest sentit, el FJ 6 de la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, de 15 de juny de 2020, (núm. 2283, recurs d'apel·lació 124/2019, Roj: STSJ CAT 2477/2020 - ECLI:ES:TSJCAT:2020:2477).

“4. La factura OF.120048231 emitida por Sociedad General de Aguas de Barcelona, por importe de 27.336,46€, en concepto de derecho de acometida y conexión al suministro de agua. Bien, a tenor del artículo 38 del Reglamento de Servicio Metropolitano del Ciclo Integral del Agua los derechos de acometida son la contraprestación económica que han de satisfacer los solicitantes de una acometida externa a la entidad suministradora como contraprestación del valor

proporcional de las inversiones que hayan de realizarse en la red de distribución para ejecutar la acometida, por parte de la entidad suministradora. No se trataría de un precio público sino de un gasto privado derivado de la realización de un servicio que resulta necesario para el funcionamiento de la planta de poligeneración y que por tanto forma parte intrínsecamente de la ejecución de la obra. Por tanto, los costes del ramal que conecta la obra con la red de suministro se integran en los costes de ejecución material de la obra.

5. La factura LO1018000011 emitida por Gas Natural, por importe de 608,07€, por derechos de alta y acometida. Por un lado, a tenor de la información obrante el actuaciones que suministra dicha empresa distribuidora, los derechos de alta son las percepciones económicas que pueden percibir las empresas distribuidoras del gas natural al contratar la prestación del servicio de suministro de combustibles gaseosos por canalización con un nuevo usuario, incluyendo los derechos de enganche y verificación de las instalaciones; y los derechos de acometida son la contraprestación que cobran las empresas distribuidoras para la realización del conjunto de instalaciones y/o operaciones necesarias para atender un nuevo punto de suministro de gas o por la ampliación de uno ya existente. Como se dijo en relación al suministro del agua, también los derechos de alta y acometida en relación al servicio de suministro de gas generan un gasto privado derivado de dicho servicio imprescindible para el funcionamiento de la planta de poligeneración. Dichos costes por derechos de alta y acometida relativos al del suministro de gas son costes de ejecución material de la obra.”

La interessada qualifica de “element fabricat complet que únicament es connecta per al seu funcionament”, una sèrie de partides situades al capítol 01, corresponent a la instal·lació elèctrica (01.2, bateria reactiva; 01.10, grup electrogen, silenciador i variador de freqüència; i 01.12 varis, que inclou SAI 15 KVA, analitzador de xarxa, i limitador acústic); al capítol 02, corresponents a instal·lacions de senyals febles (diverses partides dels capítols 02.2, xarxa Wifi; 02.3, instal·lacions telecomunicacions; 02.4, megafonia; 02.5, circuit tancat de TV – CCTV; i 02.6.5 monitor digital del videoporter). Cal assenyalar al respecte que, encara que pugui tractar-se d'elements en principi separables, en el sentit que poden ser desconnectats, no ho són en un sentit funcional perquè són elements configuradors de la pròpia instal·lació que manquen de singularitat, entitat pròpia i autonomia funcional respecte a la construcció realitzada, que encara que siguin susceptibles de substitució s'instal·len amb vocació de permanència, i que resulten imprescindibles per al funcionament de les

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

instal·lacions de les quals formen part, les quals són a la vegada essencials per al funcionament d'un hotel de tres o quatre estrelles com el que es construeix.

El mateix cal dir respecte al conjunt de partides compreses al capítol 01.5, enllumenat (*LEDs estanques, llum de buit de l'ascensor, llums d'emergència, downlights, tires de LED, aplics i balises*), que la interessada pretén descomptar de la base imposable per tractar-se d'elements superposats connectats, secundats o cargolats. Tots ells són necessaris perquè la instal·lació de llum compleixi la seva funció clarament imprescindible per a l'activitat hotelera a desenvolupar a l'edifici i, en el cas de les balises, de senyalització lumínica provisional durant l'execució de l'obra.

Finalment, la interessada pretén que s'exclouï de la base imposable una sèrie de partides del capítol 7, *instal·lació de fontaneria: capítol 07.2, diversos (reg automàtic, treballs auxiliars, equip complet piscina [planta coberta]), d'una banda, i 07.4, distribució d'aigua sanitària (flexo inodor i vàlvula piscina planta coberta)*, per l'altre, al·legant que es tracta d'elements no instal·lats a l'edifici, o pendents de muntatge.

Doncs bé, respecte al primer grup de partides, cal dir que efectivament, a la certificació de tancament de la instal·lació d'electricitat, senyals febles, gas i fontaneria, de 9/07/2020, consta no instal·lada la partida 7.2.1, corresponent al reg automàtic, amb la nota “no instal·lat, s'abona la partida”; i les partides 7.2.3 i 7.2.4 consten “excloses”. No obstant això, la base imposable de la liquidació CI2023... va ser calculada ja sobre la base dels imports que consten a les factures corresponents a les certificacions d'obres, com pot veure's a l'annex a la proposta de regularització de 1/02/2023, i no sobre la base de l'import de les partides que consten als pressupostos, de manera que aquestes quantitats no han estat comptabilitzades al càlcul de la base imposable.

Així, d'acord amb la factura X_2020/..., que té per objecte “La nostra referència 103, realització d'instal·lacions de climatització, electricitat, gas, senyals febles, fontaneria i PCI a l'edifici situat al c/ N... - CERTIFICACIÓ TANCAMENT D'OBRA”, el preu total abonat per la instal·lació de fontaneria ascendeix a 174.860,39€, quantitat que es correspon amb la que consta en l'esmentada certificació de tancament de la instal·lació d'electricitat, senyals febles, gas i fontaneria, de 9/07/2020, que exclou ja aquestes partides del preu, de manera que les partides al·legades no han estat tingudes en compte

per a la quantificació de la base imposable, i no procedeix la minoració d'aquesta en les seves quantitats.

Quant al segon grup de partides, en canvi, aquestes sí que consten executades a la certificació de tancament de la instal·lació d'electricitat, senyals febles, gas i fontaneria, de 9/07/2020, i per tant no correspon la seva exclusió de la base imposable per formar part del cost d'execució de l'obra.

07.4.36	Partida	UD	AIXETES AIGÜERA	0,00	0,00	0,00
07.4.38	Partida	UD	MECANISME DE ACCIONAMENT NO MANUAL	0,00	0,00	0,00
07.4.39	Partida	UD	FLEXO INODOR	59,00	26,53	1.565,27
07.4.40	Partida	UD	VÀLVULA PISCINA PLANTA COBERTA	1,00	126,67	126,67
07.4.41	Partida	UD	PRESA D'AIGUA CÀMERA RESIDUS	1,00	45,33	45,33
07.4.43	Partida	UD	KIT NETEJA	1,00	120,00	120,
			07.4	1,00	75.965,19	75.965,19

En conseqüència, i coincidint amb la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.