



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

Expedient: 123/24

Expedient de gestió: 2023RCAL...

Número de registre: 2023/...

Recurrent: CA, SL

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

Data de presentació del recurs: 15/12/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 18 de desembre de 2024, coneixent del recurs presentat per CA, SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- A la data referenciada a l'encapçalament, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Liquidació CI2023...	ICIO	...	14.835,86	08/11/2023

2.- La mercantil interessada es reafirma i dóna per reproduïdes les al·legacions de data 23/10/2023, efectuades contra la proposta de regularització de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), que en síntesi es dediquen a determinar quines partides han de formar part de la base imposable de l'impost.

En seu de recurs la mercantil interessada al·lega el següent:

a) Que la resolució dictada per la Inspecció es fonamenta a la resolució 1151/2021 del Consell Tributari, malgrat que aquest no pot dictar normes amb un valor més important que la Llei.

b) Que no s'han d'incloure al càlcul de la base imposable de l'ICIO els imports corresponents als elements mòbils. En aquest cas, les factures que generen la controvèrsia són les aportades en data 04/09/2023 i que corresponen a les caixes de cobrament, prestatgeries de venda i refrigeració i altres.

c) Que es minori de la base imposable el benefici industrial del contractista. Aporta en seu de recurs un certificat del contractista de data 15/12/2023 on s'especifica que el benefici industrial va ser d'un 19,10%.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda es desprèn la relació de fets següent:

- En data 20/06/2023, s'emet comunicació d'inici d'actuacions inspectores per tal de dur a terme la regularització de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) meritat com a conseqüència de les obres realitzades per la mercantil interessada a ..., que consta notificada amb data 21/06/2023.

En data 11/07/2023, mitjançant correu electrònic, la mercantil interessada adjunta la documentació sol·licitada amb la comunicació anterior.

- En data 09/08/2023, se sol·licita a la mercantil interessada una sèrie de documentació addicional, concretament l'aportació dels costos de les caixes de cobrament i de les prestatgeries de les sales de venda i refrigeració.

La mercantil atén aquest requeriment en data 04/09/2023.

- En data 26/09/2023, s'emet una proposta de regularització de l'ICIO, determinant la base imposable de l'impost en 585.171,59 €, que consta notificada en data 29/09/2023.



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

En data 03/10/2023, la mercantil interessada presenta escrit amb número de registre 2023/..., sol·licitant una ampliació del termini per presentar al·legacions a la proposta de regularització anterior.

En data 23/10/2023, la mercantil interessada presenta escrit amb número de registre 2023/... efectuant al·legacions a la proposta anterior.

- En data 06/11/2023, s'emet resolució de la gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda que desestima les al·legacions plantejades, rectifica la proposta de liquidació inicialment formulada i gira la corresponent liquidació definitiva, que consta notificada el 17/11/2023 .

- En data 15/12/2023, la mercantil interessada interposa recurs d'alçada amb número de registre 2023/... contra la resolució anterior.

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

FONAMENTS DE DRET

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

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

declaració responsable o comunicació prèvia, sempre que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament de la imposició.

L'article 102 de la mateixa llei preveu que la base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra, i s'entén per a aquest efecte el cost d'execució material d'aquella. No formen part de la base imposable l'impost sobre el valor afegit i la resta d'impostos anàlegs propis de règims especials, les taxes, preus públics i altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades, si escau, amb la construcció, instal·lació o obra, ni tampoc els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista ni qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material.

Tercer.- Pel que fa a l'al·legació referent a quines partides han de formar part de la base imposable de l'ICIO, la mercantil interessada al·lega:

a) Que la Inspecció per resoldre aquesta qüestió es basa en allò establert pel Consell Tributari en el seu expedient 1151/2021, malgrat que aquest no pot dictar normes amb un valor més important que la Llei.

b) Que no s'han d'incloure al càlcul de la base imposable de l'ICIO els imports corresponents als elements mòbils. En aquest cas, les factures que generen la controvèrsia són les aportades en data 04/09/2023 i que corresponen a les caixes de cobrament, prestatgeries de venda i refrigeració.

Respecte a l'al·legació que la Inspecció basa la fonamentació de la seva resolució en allò establert pel Consell Tributari a l'expedient 1151/2021, malgrat que aquest no pot dictar normes amb un valor més important que la Llei.

Com a qüestió prèvia indicar que el Consell Tributari es regeix pel que disposa la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona, al seu Reglament orgànic, de 29 de juny de 2012, i a l'Ordenança fiscal general.

És l'òrgan d'assessorament i control de l'Ajuntament de Barcelona especialitzat en matèria de gestió, recaptació i inspecció dels ingressos de dret públic. La funció més important que



Consell Tributari

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

té és intervenir en el sistema de recursos administratius perquè aquest actuï correctament, a fi de resoldre les diferències entre l'Administració municipal i els ciutadans, d'acord amb dret, d'una manera que sigui el més eficaç possible.

El Consell Tributari compleix les seves funcions amb independència i objectivitat i actua exclusivament d'acord amb criteris jurídics.

És un òrgan de caràcter consultiu que exerceix un control de legalitat sobre la gestió tributària municipal en els casos en què se sol·licita la seva intervenció, sigui de manera preceptiva (dictamen sobre les propostes de resolució de recursos i reclamacions, i informes sobre les ordenances fiscals i altres disposicions generals municipals relatives a ingressos de dret públic), o bé de manera facultativa (elaboració d'estudis i treballs en matèria tributària local).

Entrant a l'al·legació concreta, quan la Inspecció en la seva resolució es refereix al Consell Tributari, en concret al dictamen 1151/2021, ho fa perquè s'hi determinen quins elements formen part de la base imposable de l'ICIO. I aquests elements no només els determina el Consell Tributari, sinó que es basa en els criteris establerts per la jurisprudència del Tribunal Suprem. En concret en dues sentències, la del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 2a) de 9 novembre 2011 dictada en el recurs de cassació en interès de la Llei 45/2010 (RJ\2012\2080) i la del Tribunal Suprem (Sala del Contenciós-Administratiu), de 15 febrer 1995 dictada en el Recurs 3839/1993 (RJ\1995\1019).

Quart.- Quant a l'al·legació que no s'han d'incloure al càlcul de la base imposable de l'ICIO els imports corresponents als elements mòbils, com les caixes de cobrament, prestatgeries de venda i refrigeració i altres.

La mercantil interessada al·lega que una vegada finalitzada la regularització tributària s'han inclòs indegudament a la base imposable de l'impost les factures aportades en data 04/09/2023 que es refereixen a elements que no tenen vocació de permanència al supermercat. Considera que la seva instal·lació no incorpora cap cost d'execució, ja que la

seva col·locació o muntatge no requereix cap obra subjecta a llicència. Es tracta de mobles que poden ser destinats a qualsevol altra botiga i poden ser traslladats sense modificació de les seves característiques.

En aquest cas cal portar a col·lació la sentència núm. 242/2023, d'11 de juliol, del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 17 de Barcelona entre ... i l'Ajuntament de Barcelona, on es resol una controvèrsia similar a la que ara ens ocupa.

A l'esmentada sentència s'analitza la petició formulada per ... relativa a l'exclusió de determinades partides de la base imposable i que, per la seva similitud amb el cas que ara ens ocupa, l'afegim a la fonamentació jurídica d'aquesta resolució i la transcrivim:

"SEGUNDO. La regulación del ICIO

Para resolver esta controversia debe estarse a la determinación del hecho imponible del ICIO que establece actualmente el artículo 100.1 del TRLHL:

"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, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición."

El actual art. 102 del TRLHL establece que "La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.", añadiendo que "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."



Consell Tributari

Palau Foronda

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

conselltributari@bcn.cat

Para la correcta interpretación de este precepto hay que tener en cuenta que el anterior art. 103 de la Ley 39/1988 se modificó, primero por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, y luego por la Ley 51/2002, pretendiéndose con la última modificación aclarar, por un lado, qué se entiende por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, esto es, debe entenderse que es el coste de ejecución material de aquella, y ello para adaptarse a los criterios que había establecido el Tribunal Supremo, como reconoce la propia Exposición de Motivos y, por otro, añadir otros conceptos excluidos en la regulación anterior, como los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Esta redacción pasa al actual art. 102 del TRLHL que se ha transcrito. Pero las dudas interpretativas no se acabaron con la redacción vigente. En efecto, alguna Sentencia había considerado que no debía incluirse en la base imponible el coste de determinadas instalaciones, lo que provocó que se interpusiera recurso de casación en interés de ley por el Ayuntamiento de Osuna, recurso que ha sido resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, en la que se analizaba si las instalaciones de un parque eólico deben incluirse en la base del ICIO. Para resolver el recurso planteado, el Tribunal Supremo parte del análisis de la naturaleza de ese tipo de instalaciones:

"La aplicación de la precedente doctrina al supuesto de obras de un parque eólico nos lleva a la necesidad de analizar, por un lado, la naturaleza de los parques eólicos, para precisar si sus elementos constituyen equipos susceptibles de un funcionamiento autónomo que no requieren de la solicitud de licencia urbanística, o si, por el contrario, son inseparables de la obra y se integran con vocación de permanencia, en el conjunto constructivo como un todo, y, por otro, el régimen jurídico aplicable para determinar si además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación sectorial el proyecto exige otorgamiento de una licencia urbanística."

A ese razonamiento añade también el Tribunal Supremo el análisis de la regulación de los bienes inmuebles de características especiales:

"Resulta también interesante detenerse en la regulación de los bienes inmuebles de características especiales. Así, el art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, considera que los bienes inmuebles de características especiales, constituyen un conjunto complejo de uso especializado integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble, agregando el apartado dos que...La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en su disposición adicional séptima modificó el art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, incorporando un nuevo apartado 3 con la siguiente redacción: "A efectos de inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas"."

Y, por último, el Tribunal Supremo analiza el régimen de autorización o licencia - estatal, autonómica y local- que exige una instalación de parque eólico, y la conclusión a que llega la Sala es que, en el supuesto de una central eólica, en cuanto supone la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que da lugar a una estructura determinada, y que, además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación específica, exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras, forman parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica.

En la parte dispositiva de la Sentencia, el Tribunal Supremo fija la siguiente doctrina legal:



Consell Tributari

Palau Foronda

Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.

08015 Barcelona

Telèfon 93 402 78 15

conselltributari@bcn.cat

"Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , tratándose de la instalación de parques eólicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada."

Y es cierto que esa doctrina se refiere únicamente a los parques eólicos, pero ello es así por cuanto es la doctrina que se solicitó al Tribunal Supremo que por éste fijara, sin que pueda añadir a la doctrina propuesta otros tipos de instalaciones que no hay sido incluidos en la misma.

En efecto, la pretensión que se formula en un recurso de casación en interés de ley de que se fije una doctrina legal determinada, corrigiendo el criterio que se pretende erróneo del Tribunal de instancia, ha de ser acogida o desestimada por el Tribunal Supremo a tenor de los argumentos utilizados en el recurso, y acomodándose en el primer supuesto al contenido de la que ha sido propuesta, puesto que no cabe estimar el recurso entablado si ha de fijarse una doctrina interpretativa de los preceptos legales examinados que difiera sustancialmente de la solicitada. En el caso de que no sea procedente considerar como doctrina legal la propuesta, no cabe otra solución que la desestimación del recurso en interés de la Ley, cuya finalidad no es -y así lo ha venido declarando con reiteración el Tribunal Supremo- revisar la actuación de los Tribunales inferiores en cuanto a la correcta aplicación de las normas al caso debatido, ni tampoco la de proporcionar por vía de consulta un criterio interpretativo previo de la aplicación de las normas jurídicas, como tiene declarado el Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Cuarta, en su Sentencia de 17 de diciembre de 2003, entre otras.

Pero que la doctrina legal que antes se ha transcrito no incluya, junto con las instalaciones de los parques eólicos, también a las instalaciones de los

supermercados, no impide que los mismos argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo en la Sentencia comentada, puedan ser aplicables, mutatis mutandi, para considerar que en la base del ICIO debe incluirse también el coste de aquellos elementos necesarios para la instalación, como son las neveras, aparatos de refrigeración, etc.

Así, en el Informe complementario al acta de disconformidad (F. 951 a 957 EA) se exponen las razones para considerar que el mobiliario frigorífico y los evaporadores se consideran integrados en la obra, de forma inseparable y con vocación de permanencia, sin identidad propia fuera de la obra en donde están integrados. No existe actividad de supermercado, sujeta a licencia de obras y de actividades, sin equipos e instalaciones eléctricas y frigoríficos, estas últimas diseñadas específicamente en función de los equipos, resultando imprescindibles y esenciales.

Además, en la memoria del proyecto básico y de ejecución de la empresa BOG arquitectos SLP se recoge en el apartado condiciones per unidad de obra, dentro del sistema de compartimentación interior/acabados, el subsistema de seguridad, instalaciones para la detección i la transmisión de alarma, interfono y video, así como la instalación de abre puertas. Todos ellos elementos técnicos inseparables, sin identidad propia fuera de la obra en la que se integran (...)"

Més enllà de la Sentència citada del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 17, cal recordar, com s'indica al Dictamen d'aquest Consell Tributari 116-24, que:

“(…)

és jurisprudència consolidada dels tribunals superiors de justícia que la càrrega de provar les partides que reuneixen les característiques precises per ser excloses de la base imposable correspon a qui pretén aquesta exclusió. Entre altres, cal esmentar 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 determinar quines partides han de ser excloses de la base imposable de l'ICIO correspon a qui ho al·legui acreditar que aquestes 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, la construcció o la instal·lació.*
- Partides que tenen caràcter no essencial i extern, sinó substituïble i temporal sense vocació de permanència a l'estructura productiva en què s'han inserit.*

*Aquelles partides amb característiques contràries a aquestes notes, és a dir, 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."*

Tractant-se d'un establiment comercial com el que es tracta en aquest cas, que realitza venda física (a més d'online), no resulta concebible que la seva activitat es desenvolupi prescindint de prestatgeries on exposar els productes, ni tampoc sense la concurrència de caixes on realitzar el cobrament. Així mateix, atesa l'especialització del recurrent en venda d'aliments frescos, també és imprescindible l'existència d'espais refrigerats, on emmagatzemar i conservar aquests productes.

Per tot això, cal concloure que les caixes de cobrament són necessàries per a la comercialització dels productes, i les prestatgeries de venda i refrigeració són inseparables de l'obra ja que sense elles resulta impossible l'emmagatzematge i la conservació dels aliments.

Per tant, estem parlant d'elements que són imprescindibles perquè l'activitat de supermercat per a la qual es va atorgar la llicència pugui funcionar. Encara que la maquinària fos desmuntada per quedar incorporada a un altre supermercat, això no és un motiu per quedar exclosos de l'àmbit de la base imposable de l'ICIO perquè es tracta d'elements indissolublement units a l'activitat comercial del supermercat mentre aquest desenvolupi la seva activitat per la qual cosa no hi ha cap motiu per excloure'ls del càlcul de la base imposable de l'impost.

Així, es considera que la base imposable està calculada correctament.

Cinquè.- D'acord amb la legislació vigent actualment i la jurisprudència del Tribunal Suprem, el benefici industrial i les despeses generals no formen part de la base imposable de l'impost.

No hi ha controvèrsia, per tant, ni per la normativa aplicable a l'impost ni pel criteri jurisprudencial existent sobre aquesta qüestió, ja que és un tema pacífic l'exclusió de l'import corresponent al concepte de despeses generals i benefici industrial del cost real i efectiu de la obra.

La qüestió controvertida se situa al camp de la prova perquè una cosa és que aquests costos siguin deduïbles i una altra que existeixin com a tals. No hi ha una presumpció "iuris et d'iure" que habiliti en tot cas a practicar-la, i és absolutament imprescindible la prova de la seva existència i de la seva quantia o muntant mitjançant la utilització de qualsevol de les admeses en dret. Així es disposa expressament a l'article 105 de la Llei general tributària en establir que el subjecte que al·legui un dret ho ha de provar. En conseqüència, és el contribuent que pretén la deducció de determinades quanties corresponents als elements controvertits qui els ha d'acreditar.

Això significa que l'Administració ha de provar la realització del fet imposable i la intensitat d'aquesta, és a dir, als tributs variables com és l'ICIO, la quantia de la base imposable, i l'obligat tributari ha d'acreditar els fets impositius dels sustentats per l'Administració.



Consell Tributari

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

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

"La primera cuestión a analizar es la relativa a la exclusión de la base imponible de la partida relativa a beneficio industrial y gastos generales. No puede obviarse que de acuerdo con la interpretación jurisprudencial del concepto legal de "coste real y efectivo de la obra "deben excluirse algunas partidas de gastos que no encajan en el concepto de coste de la ejecución material entre las cuales se incluyen los costes generales y el beneficio empresarial del contratista cuyo gravamen significaría sujetar a tributación tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocio del constructor. No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos. Prueba que en un principio es diversa como pueden ser los distintos documentos que acreditan la realización de la obra (contrato, presupuesto, certificaciones de obra, facturas...), pero que a pesar de que la Jurisprudencia la haya limitado no así lo ha hecho la Ley, que permite avanzar en los medios de acreditación de la existencia de esas partidas que no deben formar parte de la base imponible del Impuesto. El artículo 105 LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la carga de la prueba indica que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

(...)

Nuestra Sección ha derivado el tema a una cuestión probatoria y analiza caso por caso a partir de la previsión legal de exclusión contenida en el art. 102 TRLHL 2/2004. Así nuestra reciente sentencia de 29.3.2018, rollo de apelación núm. 47/2017, dijimos:

"En efecto, hemos de reiterar que este debate es meramente probatorio y la prueba de la existencia e importe de dichas partidas compete a la apelante, toda vez que para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos, en consonancia con el citado artículo 105 LGT, relativo a la carga de la prueba."

(...)

El criterio que hemos mantenido en las sentencias de esta misma Sala y Sección 1207/2011, de 17 de noviembre, 397/2012, de 12 de abril , y 1332/2015 de 17 de diciembre, es que no cabe incluir en la base imponible del ICIO los gastos generales y el beneficio industrial del contratista de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102 de la LRHL, por cuanto el concepto tributario de coste real y efectivo de la obra, en el ICIO, es un concepto estricto del que no forman parte, conforme a reiterada jurisprudencia, los gastos generales, el beneficio industrial del contratista y el IVA. No obstante, para que puedan excluirse es imprescindible que la parte interesada en su exclusión acredite que efectivamente se han abonado esos gastos. 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".

Sisè.- Doncs bé, en cas que ens ocupa, i a fi d'acreditar la partida corresponent al benefici industrial, la mercantil interessada com a conseqüència de la proposta de regularització efectuada per la Inspecció aporta un certificat expedit per l'empresa constructora STO, SL signat digitalment el 15/12/2023, és a dir, en la mateixa data en què la mercantil interessada presenta el recurs d'alçada contra la resolució de la gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda, amb què es pretén acreditar que el benefici industrial va ser d'un 19,10%, corresponent a 52.062,43€. Aquest document constitueix l'única prova amb què la recurrent pretén acreditar la realitat de la quantia del benefici industrial, segons el seu parer



Consell Tributari

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

inclòs en la referència a despeses necessàries per acabar l'obra de la clàusula cinquena del contracte celebrat amb la constructora.

La certificació expedida per l'empresa constructora STO, SL és un document elaborat ad hoc que es va realitzar en una data posterior a l'inici de les actuacions de comprovació. Aquest certificat únicament esmenta un percentatge per acreditar la partida corresponent al benefici industrial, però sense demostració documental de la seva existència en aquesta quantia, ja que remet al pressupost d'execució en el clausulat del qual no figura cap referència al benefici industrial.

L'article 105 de la Llei general tributària estableix que el subjecte que al·legui un dret ho ha de provar, sent la mercantil interessada qui havia de provar els fets que constitueixen el fonament de la seva pretensió, cosa que no ha fet de forma suficient mitjançant la documentació aportada, com s'ha indicat.

Finalment, la invocació genèrica al Reial decret 1098/2001 per fixar el percentatge del benefici industrial, sense que aquest aparegui establert a cap clàusula del pressupost d'execució ni tampoc a les certificacions d'obra ni a les factures, no serveix com a prova als efectes aquí analitzats. Com aquest Consell Tributari va indicar al Dictamen 116/24, que:

“Aquests percentatges (es referia en aquell cas al benefici industrial i a les despeses generals) 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 d'altres, a cadascun dels contractes del cas que ens ocupa, les parts del preu corresponents a les despeses generals i benefici industrial 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 dels quals es pretén, com assenyala la Sentència esmentada 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 percentatges i quantitats esmentats en el cas que ens ocupa.”

Per tant, no es pot donar al certificat del contractista el pretès valor probatori.

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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.