



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

Expedient: 146/24

Expedient de gestió: 2023RCAL...

Número de registre: 2023/...

Número de registre acumulat: 2023/...

Recurrent: ICC, SL

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

Data de presentació del recurs: 04/06/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió d'11 de desembre de 2024, coneixent del recurs presentat per ICC, 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	...	26.212,75	31/07/2018

2.- La mercantil interessada al·lega en síntesi el següent:

- a) Que s'exclouin de la base imposable les despeses generals i el benefici industrial, fonamentant aquesta petició en què el Tribunal Superior de Justícia ha resolt un cas idèntic en contra del criteri de l'Institut Municipal d'Hisenda i malgrat que les factures girades no detallen expressament aquests conceptes sí que consten en els contractes d'obra subscrits.

- b) Que els costos referits a les despeses generals i al benefici industrial es troben inclosos als imports facturats pels contractistes. Entén que és així perquè la suma de les factures i certificacions girades per ... i ... sumen exactament la mateixa quantitat que els imports que es fan constar com a “preu unitari d'obra” en els contractes respectius.

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 30 de març de 2021, s'emet comunicació d'inici d'actuacions inspectores, a fi 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 Aquest comunicat consta notificat en data 19 d'abril de 2021.
- En data 19 de maig de 2021, la mercantil interessada aporta mitjançant compareixença part de la documentació sol·licitada a la comunicació d'inici d'actuacions.
- En data 22 de juny de 2021, mitjançant escrits amb número de registre 2021/... i 2021/..., la mercantil interessada aporta la resta de documentació sol·licitada a la comunicació d'inici d'actuacions.
- En data 30 de maig del 2022, es requereix a la mercantil interessada l'aportació de més documentació per completar l'expedient de la Inspecció de la Hisenda Municipal. Aquest requeriment va ser posat a disposició de la mercantil interessada en data 30 de maig del 2022, i va ser acceptat el dia 31 de maig de 2022.

En data 8 de juny de 2021, la mercantil interessada presenta un escrit amb número de registre 2022/... sol·licitant una ampliació del termini per presentar la documentació sol·licitada.

- En data 21 de juny de 2022 i 11 de juliol de 2022, la mercantil interessada presenta escrits amb números de registre 2022/... i 2022/... respectivament, aportant la documentació sol·licitada a l'apartat anterior.



Consell Tributari

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

- En data 15 de novembre del 2022, es requereix a la mercantil interessada l'aportació de més documentació necessària per a la tramitació del procediment. Aquest requeriment va ser posat a disposició de la mercantil interessada en data 15 de novembre de 2022, i va ser acceptat a la mateixa data.

En data 29 de novembre de 2022, la mercantil interessada presenta escrit amb número de registre 2022/... aportant la documentació sol·licitada.

- En data 14 de desembre del 2022, s'emet proposta de regularització de l'ICIO, determinant la base imposable de l'impost en 2.827.791,25€. Aquesta proposta de regularització va ser posada a disposició de la mercantil interessada en data 16 de desembre de 2022, i va ser acceptada a la mateixa data.

- En data 28 de desembre de 2022, la mercantil interessada presenta un escrit amb número de registre 2022/..., sol·licitant una ampliació per presentar al·legacions a la proposta de regularització anterior.

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

- En data 31 de gener del 2023, es dicta acta de disconformitat.

- En data 3 de març del 2023, el gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda dicta resolució girant la corresponent liquidació definitiva. Aquesta resolució va ser posada a disposició de la mercantil interessada en data 10 de març del 2023, i va ser acceptada el mateix dia.

- En data 6 d'abril de 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, s'hagi obtingut o no aquesta llicència, o per a la qual s'exigeixi presentació de declaració responsable o comunicació prèvia, sempre que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament de la imposició.

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

Tercer.- 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 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.

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 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".



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

Quart.- En primer lloc la mercantil interessada al·lega que el TSJC ha resolt un cas idèntic en contra del criteri de l'Institut Municipal d'Hisenda (Sentència del TSJC núm. 1080, 11 de març del 2021, apel·lació 343/2021), i manifesta que en aquesta sentència s'analitza un contracte d'execució d'obra signat en data 31/12/2010, entre la mercantil interessada i l'empresa C que té una redacció idèntica als contractes d'execució d'obra objecte d'aquest recurs.

Com a qüestió prèvia assenyalar que aquesta al·legació és essencialment idèntica a la que la mercantil interessada va plantejar a la proposta de regularització emesa per la Inspecció d'Hisenda Municipal. Juntament amb aquestes al·legacions, la mercantil interessada va aportar com a mitjà de prova un contracte d'execució d'obra signat en data 18/06/2015 amb l'empresa OP, SL. En resposta a aquestes al·legacions la Inspecció d'Hisenda Municipal va fer constar a l'acta de disconformitat de data 31/01/2023 que el contracte aportat com a prova no era l'examinat per la sentència del TSJC.

En aquest sentit, sorprèn que la mercantil interessada no porti ara en seu de recurs, i als efectes probatoris oportuns, el contracte d'execució d'obra objecte de la sentència del TSJC, és a dir, el subscrit amb l'empresa C en data 31/12 /2010, i que segons la pròpia recurrent és un contracte d'execució d'obra amb una redacció idèntica als contractes objecte del present recurs.

Tot i aquesta manca d'aportació documental per part de la mercantil interessada, s'ha pogut recuperar de l'arxiu de l'Institut Municipal d'Hisenda el contracte d'execució d'obra subscrit amb C en data 31/12/2010. Aquest contracte estableix a la clàusula 2.5 relativa al benefici industrial i a les despeses generals el següent:

2.5 El precio de los Trabajos de Construcción es cerrado, de modo que tanto en el precio inicial como en los precios unitarios de la oferta se entiende incluidos, entre otros, los conceptos que a título enunciativo y no limitativo se enumeran a continuación:

- a) Gastos generales y beneficio industrial.

En els contractes d'execució d'obra objecte d'aquest recurs subscrits entre C i VR SL amb la mercantil interessada, ambdós de data 15/10/2018, estableixen a la clàusula 2.3 relativa al benefici industrial i a les despeses generals el següent:

2.3.- El precio unitario de las unidades de obra de los Trabajos de Construcción es cerrado, de modo que en los precios unitarios de la oferta se entiende incluidos, entre otros, los conceptos que a título enunciativo y no limitativo se enumeran a continuación:

a) Gastos generales y beneficio industrial, que las partes fijan conforme a los siguientes porcentajes: 9% de gastos generales y 6% de beneficio industrial teniendo en cuenta las condiciones del Contrato. La CONTRATISTA se obliga a hacer constar expresamente en las certificaciones de obra y facturas los anteriores porcentajes.

De la lectura de les clàusules anteriors -la clàusula 2.5 al contracte del 2010 i la clàusula 2.3 al contracte aportat d'aquest procediment- es pot comprovar que aquestes no són iguals ni generen les mateixes obligacions entre les parts.

Cal destacar que a la clàusula 2.3 dels contractes d'execució d'obra subscrits per la mercantil interessada amb VR i C s'afirma que als preus unitaris de l'oferta s'entenen inclosos els conceptes de despeses generals i benefici industrial, d'acord amb els següents percentatges: 9% de despeses generals i 6% de benefici industrial. És important assenyalar que aquests contractes incorporen una novetat respecte al contracte subscrit amb C l'any 2010, **que és l'obligació del contractista de fer constar expressament a les certificacions -d'obra o d'instal·lacions-, i a les factures, els percentatges anteriors.**

Per tant, i malgrat que d'acord amb la jurisprudència, la documentació idònia per acreditar l'existència i la quantia de les despeses generals i el benefici industrial del contractista no està constituïda per un únic document, sinó que en resulta admissible la constància dels mateixos tant en el contracte subscrit entre les parts com als pressupostos, les certificacions o les factures, en el supòsit que ens ocupa les clàusules contractuals exigeixen expressament la constància dels percentatges (en aquest cas del 9% i del 6%) a les certificacions i factures, cosa que no s'ha produït. No podem oblidar que els contractes es regeixen per l'autonomia de la voluntat i són font d'obligacions entre les parts, i totes dues parts són obligades al compliment del que s'hi ha pactat i poden exigir-se responsabilitats en cas d'incompliment.



Consell Tributari

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

Malgrat aquest pacte contractual, ni a les certificacions ni a les factures de cap dels dos industrials (VR i C) consten expressament els conceptes, ni els percentatges, ni tampoc les quanties, relatives a les despeses generals i al benefici industrial.

Per tant, els contractes d'execució d'obra que han acompanyat a l'expedient objecte d'aquest recurs no són **idèntics** al que s'analitza en el cas de la sentència a què fa referència la mercantil interessada. La sentència al·legada examina un cas concret amb uns elements probatoris determinats (la clàusula contractual referida als elements que s'inclouen al preu del contracte, les certificacions del contractista aportades en el procediment administratiu i la declaració del representant de l'empresa contractista en seu judicial) que no són els mateixos que els que consten en el procediment objecte del recurs, motiu pel qual no resulta possible estendre les conclusions de la sentència al·legada a un supòsit de fet diferent.

En segon lloc, la mercantil interessada al·lega que els costos referits a les despeses generals i al benefici industrial es troben inclosos en els imports facturats pels contractistes a la mercantil interessada. Entén que és així perquè la suma de les factures i certificacions girades per VR i C sumen exactament la mateixa quantitat que els imports que es fan constar com a “preu unitari d'obra” en els contractes respectius.

En seu de recurs es torna a examinar la documentació aportada per la mercantil interessada al procediment d'inspecció i s'arriba a la mateixa conclusió que la Inspecció tributària.

De l'anàlisi de les factures que consten a l'expedient i que corresponen a VR i C, la quantitat sobre la qual es calcula l'import de cada factura és el preu en origen, al qual no s'afegeixen en cap moment les despeses generals ni el benefici industrial.

Les factures de VR es remetent als treballs executats d'acord amb uns mesuraments que s'adjunten i, a les factures de C, s'utilitza expressament el concepte de “*import base d'execució material*” com a base de càlcul de l'import de les factures i aquest concepte, per definició, no inclou els percentatges corresponents a les despeses generals i al benefici industrial del contractista.

Per tant, no ha quedat acreditat que la mercantil interessada hagi abonat efectivament, segons exigeix la sentència del TSJC núm. 3117, de 26 de setembre de 2023, el 9% del seu import en concepte de despeses generals i el 6% en concepte de benefici industrial, ja que el que consta a les factures és l'import que van percebre els industrials en concepte d'execució material. Així, no és procedent la deducció d'aquests percentatges de la base imposable de la ICIO.

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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.