

Consell Tributari

Expedient: 85/9

El Consell Tributari, reunit en sessió de 9 de desembre de 2009, coneixent del recurs presentat per I.I., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- En 4 de desembre de 2008, la Sra. S.S.L., actuant en nom i representació d'I.I., SA, interposa recurs de reposició contra la resolució del cap de la Inspecció d'Hisenda Municipal de 5 de novembre de 2008 i contra la liquidació definitiva practicada en virtut de dita resolució, relatives a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres acreditat per les obres de reforma de la finca situada al carrer ..., núm. ... (rebut CI-2008-...). Al·lega que no s'ha exclòs de la base imposable el benefici industrial i les despeses generals del contractista que va efectuar les obres, incomplint-se allò que preveuen l'article 102.1 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals i l'article 8 de l'Ordenança fiscal reguladora del tribut, en relació amb el Reial Decret 1098/2001, de 12 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament general de la Llei de contractes de les administracions públiques, i en contra de la doctrina del Tribunal Suprem i de la Direcció General de Tributs en la consulta núm. V0203-08, de 4 de febrer de 2008. En aquest sentit considera que, un cop aportat el pressupost d'execució material de l'obra, del que resulten dits conceptes deduïbles, així com el contracte d'execució de l'obra, la Inspecció d'Hisenda Municipal disposava de tota la documentació necessària per tal d'aplicar la deducció en base als percentatges establerts en el Reial Decret 1098/2001, atès que ni la Direcció General de Tributs ni el Tribunal Suprem exigeixen la presentació de cap altra documentació, ni se li va demanar cap altre document per part de l'òrgan inspector. D'altra banda, al·lega que la resolució impugnada no té la suficient fonamentació jurídica, atès que no cita els preceptes legals ni reglamentaris en què es fonamenta i només es limita a citar una sola sentència del Tribunal Suprem aïllada, fent referència genèrica a manifestacions del Consell Tributari de l'Ajuntament però sense identificar-les ni citar la seva data ni el seu número.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes local, en implantar l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, va establir al seu art. 103.1 que la base imposable de l'impost estava constituïda pel "cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra". Aquesta definició legal va ser objecte d'interpretacions diverses, havent-se determinat per la jurisprudència els conceptes que havien d'integrar la base imposable resolent les múltiples qüestions suscitades. Una d'aquestes qüestions era la que plantejava si el benefici industrial i les despeses generals del contractista havien de formar part o no del cost real i efectiu de les obres, i va ser resolta pel Tribunal Suprem en sentit favorable a la seva exclusió. La doctrina jurisprudencial va ser recollida per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la Llei reguladora de les hisendes locals, que va modificar l'article 103.1 de la Llei, establint que "no formen parte de la base imponible (...) el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material", redacció que es manté en l'art. 102.1 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Segon.- Tanmateix, és important fer esment, en aquest punt, que la jurisprudència produïda sobre l'exclusió en la base imposable del benefici industrial i les despeses generals del contractista calculats en funció dels percentatges establerts a l'article 68.a) del Reglament general de contractació de l'Estat, aprovat per Decret 3410/1975, de 25 de novembre, que invoca la recurrent, es refereix a supòsits d'adjudicacions d'obres per part de les Administracions públiques, en els que es distingeix entre el pressupost d'execució material i el pressupost d'execució per contracta que s'obtindrà incrementant aquell en els següents conceptes: a) del 13 al 17 per 100 de despeses generals, i b) el 6 per 100 pel benefici industrial del contractista.

Tercer.- En les obres de caràcter privat, en canvi, els conceptes i quanties del benefici empresarial i de les despeses generals no es regeixen per allò que preveu la legislació reguladora de la contractació administrativa. El Tribunal Suprem ja va distingir entre les obres de caràcter públic i les de caràcter privat en les seves sentències de 24 de maig de 1999, 14 de maig de 1997 i 2 d'abril de 1996. En les de caràcter públic va excloure les partides de despeses generals i de benefici industrial de la base

imposable, i en les de caràcter privat va negar que s'incorporessin aquestes partides. Tal com deia la sentència de 14 de maig de 1997 "(...) tratándose de obras cuyo dueño es un particular, hemos declarado en sentencias de 2 y 29 de abril de 1996 que ha de atenerse al presupuesto presentado al solicitar la licencia, pues no hay dato que permita suponer que el mismo no corresponda al que realmente vaya a ser ejecutado, ni existe razón alguna que justifique que aquél sea incrementado en un determinado porcentaje en función de unos criterios que (...) sólo tienen explicación cuando se trata de obras públicas". És clar, doncs, que el mateix argument que serveix per no incrementar la base amb el benefici industrial en les obres particulars per falta d'imposició o definició legal d'un percentatge, ha de servir per no reduir l'import de les factures que representin el cost d'execució, si en elles no s'especifica quin és el benefici empresarial del contractista. No hi ha cap regla legal que determini que una factura girada entre particulars contingui un determinat benefici, i per tant, no s'ajusta a dret fer cap deducció que no sigui justificada. El mateix raonament pot utilitzar-se en el cas de les despeses generals del contractista, que poden haver estat considerades dintre del pressupost i certificacions d'obra com a part integrant dels preus ofertats i certificats formant part indissoluble del cost de l'obra, però que si en les certificacions no figuren desglossades no poden ser deduïdes per falta de justificació.

Quart.- En aquesta línia es pronuncien, entre d'altres, les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, Sala del Contenciós-Administratiu, Secció 4a., núms. 861/2002, de 6 de setembre; 1.222/2006, de 24 d'octubre; i 517/2002, de 21 de maig; la darrera de les quals diu en el seu fonament de dret tercer: "Se solicita también la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, pero al respecto se ha de significar que pese a ser dichos conceptos excluibles, en el presente caso no se ha acreditado que tales costes se hayan facturado expresamente por su concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por lo tanto no existen como partidas deducibles; debiendo añadirse que, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto, que opera sobre el presupuesto de ejecución, no es posible entender que las partidas que lo integran, incluyan un porcentaje de beneficio industrial y gasto general habitual en el mercado, pues el presupuesto de ejecución material es el resultante obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas (art. 68 del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre), y ello es

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

Cinquè.- En el cas present, tractant-se d'una obra encarregada per un promotor privat, ens hem de remetre com a prova a la certificació final d'obres aportada que ha servit per determinar la base imposable de l'impost en la liquidació recorreguda, en la qual consten totes les partides que configuren el cost real i efectiu de l'obra, sense incloure'n cap en concepte de despeses generals o benefici empresarial. Per la qual cosa aquest conceptes no poden ser exclosos, ja que no s'han especificat en el pressupost ni s'han facturat expressament i, per tant, no existeixen com a partides deduïbles.

Sisè.- Pel que fa a l'al·legació sobre la falta de fonamentació legal i jurisprudencial de la resolució impugnada, cal fer esment que dita resolució està motivada en les disposicions legals i jurisprudencials que l'òrgan que l'ha dictat considera aplicables, tenint en compte el contingut de l'acta de disconformitat i l'informe complementari de 16 d'octubre de 2008, en resposta a les al·legacions formulades per la recurrent. En aquest punt hem de fer constar l'error en què incorre la recurrent quan justifica la pretensió de falta de tipicitat i de legalitat de dita resolució en base a que “ha aportat a aquest òrgan inspector el pressupost d'execució material de les obres, del que resulten els dits conceptes deduïbles”, ja que a l'expedient no consta que s'hagi presentat un pressupost d'execució material en el que figurin dits conceptes especificats, ni tampoc apareixen aquests en la certificació final d'obres presentada ni en el contracte d'execució de l'obra. Qüestió diferent és que no s'estigui conforme amb la repetida resolució i es recorri contra ella, com així s'ha fet, però la discrepància sobre quines són les normes aplicables no pot portar a considerar que la resolució manqui de motivació.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat, i CONFIRMAR la resolució i la liquidació impugnades.