



## SUPUESTO PRÁCTICO N.-14

El 2 de febrero de 2006, el Ayuntamiento de Móstoles concedió licencia urbanística a la mercantil “X” para la construcción de un polideportivo privado en la calle “A”. La citada entidad “X” es una empresa especializada en la construcción de instalaciones deportivas, que ya ha realizado en el municipio de Móstoles obras similares. Según consta en el acta de replanteo, las obras de construcción del polideportivo se iniciaron el 20 de febrero de 2006. La entidad “X” solicitó la licencia urbanística el 7 de junio de 2005. El 25 de febrero de 2006, la entidad “X” presenta autoliquidación en relación con la mencionada obra sobre un presupuesto de 2.500.000 euros, resultando una cuota a pagar por el ICIO de 100.000 euros, que fueron ingresados por la entidad “X” en la Tesorería Municipal el 5 de marzo de 2006. La obra de construcción del polideportivo finalizó el 9 de julio de 2007 según consta en el certificado final de obra emitido por el arquitecto director de las obras. La Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Móstoles establece la obligación tributaria de presentar declaración con el coste real y efectivo de las obras en el plazo de un mes desde que las obras han finalizado. La entidad “X” no ha cumplido esta obligación tributaria. El 12 de enero de 2011 la Inspección Tributaria Municipal inicia actuaciones inspectoras a fin de regularizar la situación tributaria de la entidad “X” en relación con el ICIO, por la obra de construcción del polideportivo en la calle A. Fruto de las actuaciones inspectoras la Inspección Tributaria Municipal notifica al obligado tributario acta de disconformidad el 26 de agosto de 2011. La entidad “X” presenta alegaciones contra la propuesta de liquidación incluida en el acta de disconformidad. Tras la resolución de las alegaciones, el Director General de Gestión Tributaria y Recaudación aprueba liquidación definitiva el 1 de octubre de 2011, que notifica a la entidad “X” el 13 de octubre de 2011. La liquidación definitiva del ICIO determina un deuda tributaria de 51.250 € (Cuota tributaria: 50.000 € e Intereses de demora: 1.250 €) sobre una base imponible comprobada de 3.750.000 euros, en base a las certificaciones de obra, el resumen de liquidación, las facturas y la contabilidad de la empresa (en estos documentos no aparecen desglosados los porcentajes correspondientes a los gastos generales y el beneficio industrial). En la cuantificación de la deuda tributaria se han aminorado 100.000 € correspondientes a la liquidación provisional a cuenta previamente abonada.

El detalle de la liquidación definitiva es el siguiente:

BASE IMPONIBLE COMPROBADA:	3.750.000 €
TIPO DE GRAVAMEN:	4%
CUOTA TRIBUTARIA COMPROBADA:	150.000 €
CUOTA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL:	100.000 €
CUOTA TRIBUTARIA DIFERENCIAL:	50.000 €
INTERESES DE DEMORA:	1.250 €
DEUDA TRIBUTARIA:	51.250 €



Junto con la notificación de la resolución que aprueba la liquidación definitiva del ICIO la Inspección Tributaria Municipal notifica la apertura de expediente sancionador por infracción tributaria.

*Artículos de la Ordenanza Fiscal del ICIO del Ayuntamiento de Móstoles:*

- *El art. 9.1 de la Ordenanza Fiscal del ICIO establece un tipo impositivo del 4%.*
- *El art 10.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras establece que “una vez finalizadas las obras y en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos deberán presentar declaración del coste real y efectivo de las mismas. El Ayuntamiento mediante la oportuna comprobación administrativa, determinará la base imponible del impuesto, una vez verificado el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones y obras realizadas”.*

**La entidad “X” presenta recurso contra la liquidación definitiva del ICIO y contra la apertura de expediente sancionador alegando que:**

- **La Ley establece que debe deducirse de la base imponible el importe de los gastos generales y el beneficio industrial. Argumenta que en el contrato de ejecución de la obra se recoge expresamente que en el precio pactado están incluidos los gastos generales y el beneficio industrial, por lo que considera que deben deducirse los porcentajes previstos para la obra pública (13% gastos generales y 6% beneficio industrial).**
- **Asimismo entiende que deben excluirse de la base imponible las partidas correspondientes a las instalaciones de calefacción, aire acondicionado centralizado y ascensores por importe de 80.000 €.**
- **Por último, alega que en esta fase de aplicación del tributo no cabe sancionar y que, en todo caso, no se produce el elemento subjetivo del tipo infractor al no existir ocultación.**

**Resuelva las alegaciones presentadas por la entidad “X”.**

*Lectura recomendada:*

*ALONSO GIL, M. (2012): Los procedimientos de comprobación de los tributos locales. Cap. IV “Especialidades en la inspección del ICIO, IIVTNU, IVTM e Impuesto sobre Gastos Suntuarios”, pp.427-455, Editorial La Ley. El Consultor de los Ayuntamientos.*



## SOLUCIÓN

### I. EXCLUSIÓN DE LOS GASTOS GENERALES Y EL BENEFICIO INDUSTRIAL DE LA BASE IMPONIBLE DEL ICIO

Con carácter general, la exclusión de la base imponible del importe correspondiente a los gastos generales y beneficio industrial del contratista resulta pacífica. El art. 102.1, segundo párrafo, del Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales dispone 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”*.

Ahora bien, para la exclusión de la base imponible del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras de los conceptos de gastos generales y beneficio industrial es preciso que estén debidamente acreditados y documentados.

En materia de prueba el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria indica que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo y que los obligados tributarios cumplen su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria. Este precepto recoge de forma simplificada las normas que sobre la carga de la prueba establece el artículo 217 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil que establece que cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión, desestimaré las pretensiones del actor, o las del demandado, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones, de forma que corresponde al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda e incumbe al demandado la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior.

En aplicación de estos preceptos, la exclusión de los gastos generales y el beneficio industrial por la entidad “X” supone un hecho excluyente cuya prueba le corresponde. En el caso que nos ocupa esta prueba consiste en el contrato suscrito entre el dueño de la obra y el contratista en el que se indica que los gastos generales y beneficio industrial se encuentran incluidos en el precio de la obra que se contrata. Ahora bien, del enunciado del supuesto práctico, se desprende que el contrato no cuantifica los porcentajes aplicables y tampoco lo hace el presupuesto, ni las facturas y las certificaciones de obra.



Sobre esta cuestión la sentencia de 24 de octubre de 2006 (recurso núm. 124/2006) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha determinado: *"Siendo así que en lo que se refiere a la exclusión de los costes generales y el beneficio industrial, 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 tal concepto, sino que ni en el presupuesto ni en la certificación de la Dirección Facultativa se encuentran especificados tales costes y por tanto no existen como partidas deducibles"*. En la misma línea, la sentencia de 9 de julio de 2008 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Valencia, en un caso similar, razona: *"De todo lo expuesto se desprende que, siendo cierto a nivel teórico que el beneficio empresarial y los gastos generales no pueden integrar la base imponible liquidada, no es menos cierto que la parte apelante en momento alguno ha acreditado la existencia de esas partidas o unidades de obras, tan solo las menciona mediante porcentajes sin demostración documental de su existencia, con una remisión genérica a las certificaciones de obra de la contratista ya cuestionadas en sede administrativa por la propia Inspección municipal, sin que sea posible deducirla de la contabilidad, sin que se desprenda su integración en la base imponible y su cuantía, lo que convierte su alegación en pura retórica sin prueba de respaldo, debiendo considerar en tal sentido congruente la decisión de instancia."*

En consecuencia, la genérica referencia en el contrato de obras a la inclusión de los gastos generales y beneficio industrial y la omisión de su cuantificación en el resto de documentos obrantes en el procedimiento inspector impide una delimitación concreta de su importe, no resultando válido aplicar por vía analógica los porcentajes previstos para la obra pública, por lo que debe desestimarse esta primera alegación.

## II. ELEMENTOS QUE FORMAN PARTE DE LA BASE IMPONIBLE

En segundo lugar entiende la entidad "X" que deben excluirse de la base imponible las partidas correspondientes a las instalaciones de calefacción, aire acondicionado centralizado y ascensores que cifra en 80.000 €.

Dispone el art. 102.1 del TRLRHL 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"*.

Sobre los elementos que conforman la base imponible del ICO, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 viene a dejar constancia de que de la Base Imponible han venido siendo excluidos: *"los importes correspondientes a equipos, máquinas e instalaciones construidos por tercero fuera de la obra e incorporados a ella, en el sentido de no computar el valor de lo instalado aunque sí el coste de su instalación (sentencias de 18 de junio de 1997 y las que en ella se citan de 3 de abril ,29 de mayo y 28 de junio de 1996 ;5 de julio y 24 de septiembre de 1999 )"*. Y añade, en lo que aquí interesa: *"(...) Las sentencias de 16 y 18 de enero de 1995 ,recordadas por la de 15 de febrero de 1995 , declararon que, puesto que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible y que el art. 101 de la Ley de Haciendas Locales (actual art. 100) no sujeta al Impuesto sobre*



*Construcciones , Instalaciones y Obras a toda Construcción , instalación u obra sino únicamente a aquéllas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, no están sujetas las instalaciones que se vayan a colocar sobre una determinada obra ya realizada cuando para ello, aunque precise algún tipo de licencia, no sea necesario proveerse de licencia de obras o urbanística, rechazando que puedan calificarse como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriera que son elementos inseparables de aquélla y figuran en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la licencia”. Esta doctrina fue matizada en la posterior sentencia de 15 de marzo de 1995 , al señalar que "la diferenciación entre coste de la obra civil y coste de las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el art. 103 LHL (actual 102) considera como coste real y efectivo de la construcción , instalación y obra que constituye la base imponible del ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente, porque el art. 101 LHL (actual 100) sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones y obras como de instalaciones con tal que para unas y otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística, de modo que lo decisivo es este segundo requisito, que remite al art. 178 de la Ley del Suelo y por medio de él, al art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística y no a todos los supuestos que en él se prevén sino sólo a aquéllos en que la licencia que se exija sea precisamente de obras u urbanística."*

*En esta línea, la sentencia de 5 de octubre de 2004 indica que "lo esencial es que las instalaciones, aparte de inseparables de la obra, figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras, pues no puede reducirse la obra sometida al ICIO a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas y sirven, además, para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitualidad o utilización."*

La conclusión derivada de la citada doctrina jurisprudencial es que si bien se excluyen de la base imponible del ICIO el coste de equipos, la maquinaria e instalaciones mecánicas, salvo el coste de su instalación, construidos por terceros fuera de obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesitan licencia urbanística, esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada.

Es por ello, por lo que no son excluibles las partidas correspondientes a las instalaciones de calefacción, aire acondicionado centralizado y ascensores por importe de 80.000 € como pretende la entidad “X”.



### III. SANCIÓN TRIBUTARIA POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL COSTE REAL Y EFECTIVO DE LA OBRA.

Por lo que se refiere a la concurrencia del elemento objetivo del tipo infractor el art 10.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras establece que *“Una vez finalizadas las obras y en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos deberán presentar declaración del coste real y efectivo de las mismas. El Ayuntamiento mediante la oportuna comprobación administrativa, determinará la base imponible del impuesto, una vez verificado el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones y obras realizadas”*. Asimismo, el art. 192.1 de la vigente Ley General Tributaria dispone que *“Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 de esta Ley”*.

La aplicación concordada de estos preceptos determina que en el presente caso se haya producido el elemento objetivo del tipo infractor, dado que finalizada la obra la entidad “X” ha incumplido la obligación de presentar la declaración correspondiente al coste real y efectivo de las obras realizadas prevista en el art. 10.1 de la Ordenanza Fiscal del ICIO.

Por lo que se refiere a la concurrencia del elemento subjetivo del tipo infractor, debe precisarse que la Inspección Tributaria Municipal ha cuantificado la base de la sanción tras la realización de actuaciones de comprobación e investigación, dado que la entidad “X” incumplió su obligación de declarar el coste real y efectivo de las obras una vez finalizadas. Recoge el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en supuestos similares (entre otras, SSTSJ de Madrid de 17 de marzo de 1997; 24 de mayo de 2002; 30 de diciembre de 2009; 2 de febrero, 24 de junio y 11 de noviembre de 2010; y 14 de julio, 29 de septiembre y de 13 de octubre de 2011) que resulta innegable que el obligado tributario dejó de presentar la declaración del coste real y efectivo de la obra, de manera que la Administración acreedora no pudo contar con los datos necesarios para efectuar la liquidación definitiva hasta que se conocieron a través de la correspondiente actividad inspectora, lo que finalmente ha determinado una mayor cuota a ingresar en relación con la base imponible computada en la liquidación provisional a cuenta. En particular, la sentencia del TSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2012, señala que *“la interpretación que el recurrente realiza no es razonable pues del tenor literal de la Ley se desprende que es sujeto pasivo del impuesto el ejecutor material de la obra y resulta menos razonable la interpretación cuando se trata de una sociedad cuyo objeto social está constituido precisamente por la actividad constructora. (...)”*.



De este modo, se puede concluir que el reclamante incumplió con su obligación de realizar en el plazo de un mes desde la finalización de las obras la declaración del coste real y efectivo de las mismas, que la cuota dejada de ingresar sólo pudo determinarse a través del procedimiento inspector y la acción investigadora de la Inspección Tributaria Municipal y que el contribuyente ha realizado el tipo infractor, por lo que resulta ajustado a derecho tramitar el correspondiente procedimiento sancionador.