



**Expediente 8/18, de 10 de octubre de 2018. Obligación de pago de los gastos del ICIO.
Composición de las mesas de contratación.**

Clasificación de los informes: 11. Pliegos de cláusulas administrativas y pliegos de prescripciones técnicas. 11.2. Pliegos de cláusulas administrativas particulares. 21. Contratos de obras. 21.7. Régimen de pagos. Certificaciones de obras y abonos a cuenta. Relaciones valoradas. 21.11. Otras cuestiones.

ANTECEDENTES

La Directora General del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) ha dirigido consulta a esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado con el siguiente tenor:

“La Intervención delegada en los Servicios Centrales del Instituto Nacional de la Seguridad Social emitió durante 2017 diversos informes de fiscalización desfavorables, en relación con licitaciones de esta Entidad relativas a contratos de obras; esos reparos se fundamentaban en el hecho de que, en los Pliegos tipo de Cláusulas Administrativas Particulares (PCAP) de esta Entidad se establece que "No serán a cargo del adjudicatario los gastos relativos a la tasa de expedición de la Licencia Municipal de Obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y otros tributos que puedan sustituirlos".

La tesis de la Intervención delegada territorial en los Servicios Centrales del INSS para fundamentar su reparo era que ese Pliego podría resultar contrario a derecho y que podría dar lugar a que esta Entidad Gestora estuviera asumiendo los importes de licencias de obras y los impuestos sobre construcciones cuando estos conceptos ya se le están abonando al contratista dentro del 13% de los gastos generales de la obra, lo que supondría un quebranto económico para el sistema de la Seguridad Social.



La Intervención General de la Seguridad Social (IGSS) una vez recibido el informe de discrepancia de esta Entidad, resolvió el criterio mantenido por esta Entidad y entendió que no procedía el reparo formulado por la Intervención delegada.

No obstante, la IGSS señalaba en su informe que, tras un análisis de los diferentes PCAP utilizados por otras Entidades y sobre los pronunciamientos no uniformes de la doctrina y de los tribunales en esta materia, lo procedente sería plantear la cuestión a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en cuanto órgano consultivo en materia de contratación administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el art. 321 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

Esta Entidad está procediendo en la actualidad a redactar los nuevos Pliegos tipo que han de regir la contratación administrativa a partir de la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, (LCSP), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, motivo por el cual se eleva esta consulta.

Por otra parte, el art. 326 de la nueva LCSP, relativo a las Mesas de Contratación, establece que "... Tampoco podrá formar parte de las Mesas de contratación el personal que haya participado en la redacción de la documentación técnica del contrato de que se trate, salvo en los supuestos a que se refiere la Disposición adicional segunda."

Esta Entidad diferencia, a la hora de tramitar la contratación administrativa, entre unidades impulsoras de la contratación y la unidad de contratación propiamente dicha. Aquéllas, son las responsables de elaborar la documentación técnica de cada contrato -entre la que, de forma singular, se encuentra el correspondiente pliego de prescripciones técnicas- y ésta (la unidad de contratación) de la elaboración de la documentación administrativa y contractual (pliegos de cláusulas administrativas, etc.).

Hasta la fecha, el personal de las unidades impulsoras formaba parte de las Mesas de Contratación como vocales de la misma en su calidad de personal experto en el objeto del contrato. A la vista de la disposición transcrita, se desprende que ese personal no podrá formar parte de la mesa de contratación si ha participado en la redacción de la documentación técnica del contrato, ahora bien, se suscitan las siguientes dudas:



- *Si esa restricción opera a nivel de persona concreta o de unidad impulsora, de modo que, si se interpreta en el primer sentido, podrían participar como vocales de la mesa de contratación otros técnicos de dichas unidades.*
- *Si esa restricción que afecta al personal que ha participado en la redacción de la documentación técnica del contrato se extiende, además de a su participación como vocales de las Mesas de Contratación, a su participación como asesores de la mesa.*

CONSIDERACIONES JURIDICAS.

1. El Instituto Nacional de la Seguridad Social recaba el criterio de esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado respecto de la procedencia de incluir en los pliegos que rigen los contratos públicos la obligación de los contratistas de obras de asumir como obligación el pago de los gastos relativos a la tasa de la licencia municipal de obras, del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y de otros tributos que puedan sustituirlos. Esta cuestión parte de las dudas suscitadas con ocasión de la redacción de los nuevos pliegos tipo que va a aprobar esa Entidad con ocasión de la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

El escrito de consulta menciona la causa de un reparo formulado por la Intervención delegada de los servicios centrales del INSS, quien entendió que la asunción por parte de la entidad contratante de los gastos derivados de los tributos antes aludidos, pues en la redacción de los pliegos anteriores se eximía al contratista de su pago, pudiera ser contrario a derecho puesto que estos conceptos ya se están abonando al contratista dentro del 13 % de los gastos generales de la obra, lo que supondría un quebranto económico para el sistema de Seguridad Social.

2. Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones cabe señalar, en primer lugar, que la determinación del régimen jurídico de los gastos ocasionados por la expedición de las licencias de obras y de otros tributos anejos a la realización de obras por una entidad pública como sería el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es



una cuestión compleja en la cual confluyen la legislación urbanística, la de régimen local, la legislación sectorial de determinadas obras públicas y la normativa tributaria (en particular, los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). No corresponde a esta Junta Consultiva determinar a quién corresponde la obligación de pago de los tributos mencionados en aplicación de un conjunto de normas que es ajeno a la contratación pública. En cualquier caso, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales deja claro en su artículo 101 que el sujeto pasivo de este impuesto es la persona física o jurídica que sería dueño de la construcción, instalación u obra, sería propietario del inmueble sobre el que se realice aquella. A estos efectos en se considera dueño de la obra quien soporta los gastos o el coste que comporte es su realización.

Teniendo en cuenta esta regla parece claro que en una obra realizada por una administración pública a través de un contrato el dueño de la obra es precisamente esa administración pública. Esto no excluye que la propia ley prevea en el apartado segundo del artículo 101 que cuando la construcción, instalación u obra no será realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrá la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes solicitan las correspondientes licencias o presente las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realizan las construcciones, instalaciones a u obras.

Dicho lo anterior, resulta de la normativa tributaria local que el contribuyente del impuesto es la administración pública que realiza un contrato público de obras, pero que el pago del tributo se puede verificar a través de quien ejecuta materialmente la obra, que en el caso de los contratos públicos es el contratista. Por esta razón lo que corresponde a esta Junta es determinar si, resultando exigibles los citados gastos y tributos en una obra sujeta a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, cabría incluir una cláusula que establezca la obligación de pago del contratista de acuerdo con la normativa de contratos del sector público.



Para ello hay que acudir al artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (RGLCAP), que establece que el presupuesto base de licitación del contrato de obras se obtendrá incrementando el de ejecución material

en un porcentaje de entre el 13 y el 17 % en concepto de gastos generales de la empresa y en un 6% en concepto de beneficio industrial. Describe el meritado precepto los gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato incluyendo en ellos:

“los gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas.”

Es importante recordar que ni la Ley 30/2007, de 30 de Octubre, de Contratos del Sector Público, ni el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, detallaron el concepto y contenido del presupuesto de licitación, por lo que el citado artículo se ha considerado vigente y se ha valorado como referencia interpretativa para contratos distintos al de obras en ausencia de una regulación legal expresa, y en tal sentido se ha pronunciado esta Junta Consultiva en sus informes 26/2008, de 2 de diciembre, 43/2008, de 28 de julio y 50/2008, de 2 de diciembre.

Además, esta regulación coincide con la que contenía en su última redacción el artículo 68 del derogado Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Contratación del Estado y con lo dispuesto en el pliego de cláusulas administrativas generales para la contratación de obras del Estado, aprobado por Decreto 3854/1970, de 31 de diciembre, cuya cláusula 13 establece que el contratista estará obligado a satisfacer las tasas por prestación de los trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras y cualesquiera otros que resulten de aplicación según las disposiciones vigentes, en la forma y cuantía que estas señalen.



Al amparo de todos estos preceptos, se han incluido con frecuencia en pliegos de contratos de obras cláusulas que establecen la obligación del contratista de asumir los gastos causados por la expedición de licencias municipales de obras y los derivados de los tributos aplicables, entre ellas el impuesto de construcciones, instalaciones y obras. En la medida en que los pliegos de la contratación constituyen, según reiterada jurisprudencia, la ley del contrato, a la vista de estas cláusulas la jurisprudencia ha confirmado la procedencia de la obligación del contratista al respecto del pago del tributo. Cabe citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1987, de 31 de mayo de 1994, y de 2 de febrero de 1998.

Como desde un punto de vista fiscal, en coherencia con estos planteamientos, la norma reguladora de las haciendas locales prevé que el contratista tenga la condición de sustituto del contribuyente en las tasas establecidas para el otorgamiento de licencias urbanísticas (artículo 23.2.b)) y en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (artículo 101.2) y en la medida en que las cargas fiscales y las tasas deben ser incluidas en el presupuesto base de licitación, es decir, se van a abonar al contratista que resulte encargado de la ejecución del contrato, es adecuado que sea éste, en su condición de sustituto del contribuyente, el que asuma los gastos cuya devolución ya obtiene mediante la ejecución del contrato.

4. Teniendo en consideración todos estos argumentos y antecedentes es ya factible responder a la cuestión a la vista de la nueva regulación contenida en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. Esta contempla con un mayor grado de detalle en sus artículos 100 a 102 los conceptos de presupuesto, valor estimado y precio, y la metodología para su determinación. En ellos se alude como integrante de los mismo a diferentes conceptos: *“costes tanto directos como indirectos y otros eventuales gastos”* en el artículo 100, e incluso una referencia expresa a los gastos generales en el artículo 101, que prevé incluir en el valor estimado los *“costes que se deriven de la ejecución material de los servicios, los gastos generales de estructura y el beneficio industrial.”*



En el caso del presupuesto de licitación y como ya ha tenido ocasión de señalar esta Junta Consultiva en el informe 28/16, lo que cabe concluir es que bajo estas denominaciones lo que persigue el legislador en el artículo 100 es que el presupuesto base de licitación recoja todos los costes y gastos que influyan en la realización de la prestación o prestaciones que constituyen el objeto del contrato, evitando preterir algunos de estos costes en beneficio de alguna de las partes. En su virtud, sería conforme con la nueva Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, la previsión del artículo 131 del RGLCAP de que formen parte del presupuesto de licitación del contrato de obras los gastos relativos a las tasas e impuestos que inciden en el coste de las obras.

Ahora bien, el hecho de que en el cálculo del presupuesto base de licitación se prevea la posibilidad de que se añada al presupuesto de ejecución material un porcentaje en razón a diversos conceptos, entre los que se incluyen el importe de los impuestos y las tasas a abonar por la ejecución de la obra, no implica el nacimiento de una obligación tributaria del contratista a título de contribuyente. De la legislación tributaria expuesta que atribuye la condición de sustituto del contribuyente al contratista de obras tan sólo cabe deducir que éste último está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) pero ello no condiciona las relaciones jurídicas existentes entre el contratante y el contratista, por lo que su repercusión se fija en términos potestativos.

De este modo, son los pliegos los que deberán determinar quién asume los gastos relacionados con la ejecución de las obras, por lo que en coherencia con lo expuesto, y como resulta una práctica común en los contratos de obras, resulta procedente incluir una cláusula que determine claramente que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos a la tasa de la licencia municipal de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y otros tributos que puedan sustituirlos, cuando sean exigibles de conformidad con la normativa vigente. De no incluirse la citada cláusula procedería restar el importe de los tributos satisfechos de la cantidad que finalmente se pague al contratista de obras pues, de lo contrario, se produciría una duplicidad en el pago por estos conceptos que se habrían incluido dentro del



presupuesto base de licitación y por los que, una vez deducida la pertinente baja realizada en la proposición del licitador, el contratista obtendría una retribución completa.

5. El escrito formula una segunda consulta referida a la posibilidad de formar parte de las Mesas de los responsables de elaborar la documentación técnica de cada contrato o asistir a ellas en condición de expertos o asesores. Dicha cuestión ya se abordó por esta Junta Consultiva en su informe 3/18, de 1 de marzo, elaborado a petición de la Tesorería General de la Seguridad Social. En aquel informe concluíamos que la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, veda el acceso como miembro de la mesa al redactor de la documentación técnica del contrato y predica de los eventuales asesores una condición de independencia que no puede reconocerse en aquél.

En mérito a las anteriores consideraciones jurídicas la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado alcanza las siguientes

CONCLUSIONES.

1. En los pliegos de cláusulas administrativas de los contratos de obras conviene, de acuerdo con la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, incluir una cláusula que determine claramente que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos a la tasa de la licencia municipal de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y otros tributos que puedan sustituirlos, cuando sean exigibles de conformidad con la normativa vigente.

2. Respecto a las cuestiones referidas a la posibilidad de formar parte de las Mesas de los responsables de elaborar la documentación técnica de cada contrato o asistirles en condición de expertos, cabe remitirse a lo señalado por esta Junta Consultiva en su informe 3/18, de 1 de marzo.