

Informe 8/2021, de 23 de julio de 2021, del Pleno de la Junta Central de Contratación de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Asunto: Sujeción al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) por parte del contratista.



I. ANTECEDENTES

El Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Campo de Criptana se dirige a la Junta Central de Contratación de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, mediante solicitud de informe de fecha 25 de junio de 2021, del siguiente tenor literal:

“Este Ayuntamiento viene incluyendo en los Pliegos de Cláusulas Administrativa Particulares de obras municipales, la siguiente cláusula:

“En el presupuesto base licitación, apartado gastos generales, se considera incluido el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, consistente en el 3% del presupuesto de ejecución material, y que tendrá que abonar a este Ayuntamiento el adjudicatario del contrato en su condición de sustituto del contribuyente.”

Obviamente en el proyecto, memoria o pliego de prescripciones técnicas aparece normalmente desglosado el presupuesto base de licitación, en los siguientes conceptos:

- *Presupuesto de Ejecución Material*
- *Gastos Generales*
- *Beneficio Industrial*
- *IVA*

Así pues, no nos asiste ninguna duda en estas licitaciones de que, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ha de ser satisfecho por el adjudicatario en su condición de sustituto del contribuyente, sin que a tal efecto pueda repercutirlo a esta Administración, tal como prevé el art. 101 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, pues ya se le ha advertido en los Pliegos, que al estar incluido en el PBL, este se le abonará al mismo en el precio del contrato.

El problema nos surge con algunos contratos menores de obras, en los que cuando se ha elaborado la memoria o presupuesto por los servicios técnicos, no se han incluido en el mismo esos conceptos, sino tan solo el Presupuesto de Ejecución Material, remitiendo invitación a varios operadores económicos, tal y como prevén las Bases de Ejecución del Presupuesto, en las que en el Presupuesto Base de Licitación indicado en las mismas y, aunque se le denomine como tal, tan solo contempla el Presupuesto de Ejecución Material más el IVA. Por ello, nos asiste una gran duda en relación a si se puede liquidar por el ICIO en este tipo de contratos al adjudicatario del contrato menor, al no haberse incluido en el PBL, tal y como consta en la memoria incluida en los expedientes, el apartado de Gastos Generales, en la que se vería incluido el ICIO, tal y como establece el art. 131 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.

También nos surgen la misma duda, en relación a algunas facturas relativas a Gastos Menores, en relación a obras de reparación normalmente urgentes y en las que las bases de ejecución de presupuesto prevén que su pago se verifique a través de un sistema para realizar pagos menores, que consiste en la emisión del documento contable ADO siempre y cuando el valor estimado del contrato no exceda de 3.000 euros. En estos casos, dada normalmente la urgencia de la actuación (rotura de alcantarillados, baches en calzada, etc...) no existe un documento técnico emitido por parte de este Ayuntamiento en el que se determine el Presupuesto Base de Licitación, incluyendo los conceptos de Presupuesto de ejecución material, Gastos Generales y beneficio industrial), por lo que también nos asalta la misma duda.

Ante tales cuestiones, y siempre con objeto de cumplir estrictamente con la legalidad vigente, le planteamos las anteriores consultas, así como el planteamiento de que si, existieran dudas sobre el posible devengo del ICIO, y por consiguiente cierta inseguridad jurídica que se pueda generar al respecto, y en base al principio general del derecho "in dubio pro administrado", deberíamos resolver a favor del que se considera más débil en la relación jurídica, es decir, en favor del contratista o adjudicatario."



El Pleno de la Junta Central de Contratación de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, acuerda emitir el presente informe, del que ha sido ponente D^a Julia Cuerda Blázquez. Secretaria del Pleno:

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

I. Competencia de la Junta Central de Contratación de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y legitimación para solicitar el informe.

La Junta Central de Contratación es competente para informar acerca de lo solicitado, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 8 del Decreto 74/2018, de 23 de octubre, por el que se regula la Oficina de Contratación de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y el sistema de contratación centralizada, que dispone que *“La Junta Central de Contratación emitirá informes en el ámbito de sus competencias a petición de las secretarías generales de las diferentes consejerías de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y sus organismos autónomos, de la Intervención General, de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y de los representantes de cualquiera de las entidades del sector público previstas en el artículo 2. También podrán solicitar informes y elevar consultas a la Junta Central, sobre cuestiones de carácter general en materia de contratación pública, los representantes de las entidades locales del ámbito territorial de Castilla-La Mancha”*. Por otro lado, el Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Campo de Criptana es órgano competente para formular solicitud de informe a la Junta de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del citado artículo 7.8.

Previamente al examen de fondo de las cuestiones suscitadas conviene tener presente que los informes que pueda emitir esta Junta revisten un carácter facultativo y general, pues no le corresponde informar a la misma expedientes concretos de contratación, ni suplir las funciones que a otros órganos atribuye la legislación de contratos del sector público. Por tanto, los informes que se soliciten habrán de recaer sobre cuestiones que se susciten en relación con la interpretación general de las normas en materia de contratación pública.

El Ayuntamiento plantea una serie de cuestiones relativas al pago del impuesto del ICIO en los contratos de obras celebrados por aquél; no obstante, con carácter previo hemos de





pronunciarnos sobre la metodología empleada para obtener el presupuesto base de licitación del contrato y el valor estimado del mismo.

II. El presupuesto base de licitación y el valor estimado en el contrato de obras.

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, 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 (en adelante, LCSP), regula en sus artículos 100 y 101 el presupuesto base de licitación del contrato y el valor estimado del mismo. Dichos preceptos se encuentran ubicados en el Capítulo I, del Título III del Libro Primero, dentro de las normas generales aplicables a todos los contratos del sector público.

Conforme a lo previsto en el artículo 28 de la LCSP, lo esencial cuando queremos celebrar un contrato es determinar las necesidades que asisten al órgano de contratación para tramitar un determinado expediente, y cuantificar esas necesidades.

En ese proceso de cuantificación es fundamental el cálculo del valor estimado del contrato, ya que determina el régimen jurídico de la licitación; conociendo su importe podremos resolver, entre otras cuestiones, si aquél se encuentra sujeto a regulación armonizada, qué procedimiento utilizar para adjudicar nuestro contrato y si cabe adjudicar el mismo mediante el contrato menor a que se refiere el artículo 118 de la LCSP (*Se consideran contratos menores los contratos de **valor estimado inferior a 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obras, o a 15.000 euros, cuando se trate de contratos de suministro o de servicios***).

Respecto del momento en que ha de determinarse el valor estimado del contrato la LCSP es clara, así su artículo 116.1 establece que *“la celebración de contratos por parte de las Administraciones Públicas requerirá la previa tramitación del correspondiente expediente”* a lo que el apartado 4.d) del mismo artículo matiza que *“en el expediente se justificará adecuadamente: ...d) El valor estimado del contrato con una indicación de todos los conceptos que lo integran (...)”*.

Para determinar el valor estimado, el artículo 101 de la LCSP establece que:

“1. A todos los efectos previstos en esta Ley, el valor estimado de los contratos será determinado como sigue:





a) *En el caso de los contratos de obras, suministros y servicios, el órgano de contratación tomará el importe total, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pagadero según sus estimaciones. (...)*

2. *En el cálculo del valor estimado deberán tenerse en cuenta, como mínimo, (...) otros costes que se deriven de la ejecución material de los servicios, los gastos generales de estructura y el beneficio industrial (...)*

(...)

4. *La elección del método para calcular el valor estimado no podrá efectuarse con la intención de sustraer el contrato a la aplicación de las normas de adjudicación que correspondan.*

(...)”

Así pues, dentro de los parámetros a tener en cuenta para calcular el valor estimado se incluye, respecto del contrato de obras, el importe total del mismo, IVA excluido; es decir el presupuesto base de licitación del contrato.

El presupuesto se regula en el artículo 100 de la LCSP, estableciéndolo como *“el límite máximo de gasto que en virtud del contrato puede comprometer el órgano de contratación, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido”*. Como integrantes del presupuesto hace referencia el citado artículo a los *“costes directos e indirectos y otros eventuales gastos”*.

El 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 (en adelante, RGLCAP), vigente en lo que no se oponga a la LCSP, determina en su artículo 131 cómo se obtiene el presupuesto base de licitación, tal y como sigue:

“Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas.

El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:

1. *Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre presupuesto de ejecución material:*





a) Del 13 al 17 por 100, a fijar por cada Departamento ministerial, a la vista de las circunstancias concurrentes, en concepto de gastos generales de la empresa, 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.

b) El 6 por 100 en concepto de beneficio industrial (...)

Como ya se ha indicado, a los gastos generales de estructura y al beneficio industrial también hace mención la LCSP (artículo 101.2) a la hora de determinar el valor estimado del contrato.

De acuerdo con lo expuesto, el presupuesto base de licitación en el contrato de obras, como uno de los parámetros a tener en cuenta en el valor estimado del contrato, ha de calcularse conforme a lo dispuesto en el artículo 131 del RGLCAP. Su importe, sumado a los demás parámetros que indica el artículo 101 de la LCSP, dará lugar al valor estimado del contrato, conforme al cual podremos determinar el régimen de licitación del mismo (ya sea mediante procedimiento abierto, negociado, así la adjudicación mediante el contrato menor, en los supuestos del artículo 118 de la LCSP), pero no al revés; es decir, no podemos partir de la pretensión de adjudicar el contrato a través, por ejemplo, de un contrato menor, y cuantificar después el mismo. El órgano de contratación tiene que partir de unas necesidades y cuantificarlas de conformidad con la ley, con independencia del procedimiento de adjudicación de que se trate.

Una vez resuelta la cuestión anterior, cabe entrar a informar sobre lo que plantea el Ayuntamiento en cuanto a sí es obligatorio o no el pago del ICIO cuando no se ha incluido en el presupuesto base de licitación el porcentaje relativo a los gastos generales de la empresa.

III. Sujeción al ICIO por parte del contratista.

El ICIO es un tributo indirecto cuyo hecho imponible, según lo previsto en el artículo 100.1 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 (en adelante, TRLRHL) “*está constituido por la realización dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia,*





o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición”.

Es potestativo para los Ayuntamientos, que lo podrán establecer y exigir mediante la oportuna ordenanza fiscal, respetando la legislación estatal contenida en los artículos 100 a 103 del TRLRHL, que regulan el ICIO (artículos 15.1 y 59.2 del TRLRHL). El Ayuntamiento de Campo de Criptana ha hecho uso de la posibilidad que le brinda la ley y cuenta con su propia ordenanza fiscal, reguladora del impuesto.

Por su parte, el artículo 101 del TRLRHL (en idénticos términos, el artículo 4 de la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO del Ayuntamiento peticionario) establece que:

“1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

“2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras.

“El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.”

Esta definición del sujeto pasivo que realiza el TRLRHL, en lo que al ICIO se refiere, responde a la que realiza con carácter general, el artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

“1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.





3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa".

Distingue, pues, la ley dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente y el sustituto del contribuyente.

El contribuyente es el dueño de la obra entendiendo como tal quien soporta los gastos de la misma.

El sustituto del contribuyente surge cuando el dueño de la obra no es quien la realiza y es aquél el que solicita las correspondientes licencias o realiza las construcciones, instalaciones u obras, estando obligado a cumplir la obligación tributaria principal (el pago del impuesto), así como las obligaciones formales inherentes a la misma. Posteriormente, el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

El hecho de que existan estas dos figuras ha dado lugar a numerosos litigios sobre quién es el obligado al pago del ICIO, (lo mismo ocurre respecto de la licencia de obras) en los contratos administrativos de obras; en este sentido, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han mostrado favorables a considerar como tal al contratista (sujeto pasivo sustituto del contribuyente).

El Consejo de Estado, en su dictamen nº 51233/1987, respecto del pago de la licencia de obras (pronunciamiento válido igualmente para el ICIO, en cuanto a la obligación que incumbe al contratista como sujeto pasivo sustituyo del contribuyente) señaló:

"(...) El contratista está, por tanto, obligado al pago de la licencia de obras como sujeto pasivo en concepto de sustituto del contribuyente. El sustituto del contribuyente, cuya definición está contenida en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, es el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley, y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; normalmente detraerá del contribuyente las cantidades que él deba efectivamente ingresar por el tributo de que se trate. El contratista está obligado a ingresar las cantidades correspondientes a la licencia de obras en su condición de sustituto del contribuyente, que es el dueño de la obra. Aquél ya habrá detraído del dueño de la obra (Administración contratante) las cantidades correspondientes a la licencia de obras mediante el aumento de los





*porcentajes previstos en el artículo 68, apartado a), del Reglamento General de Contratación (en la actualidad, artículo 131 del RGLCAP). Efectivamente, este último precepto prevé un porcentaje de aumento sobre el presupuesto en concepto «de gastos generales de la Empresa, gastos financieros (IVA excluido), tasas de la Administración legalmente establecidas, que incidan sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato». El porcentaje oscila actualmente entre el 13 y el 17 por 100 e incluye, entre otros, la «tasas de la Administración legalmente establecidas», no pudiendo desconocerse —indica el Consejo de Estado— que el otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por el artículo 178 de la Ley del Suelo, comporte el pago de tasas por «prestaciones de servicios y realización de actividades», de acuerdo con lo previsto en el artículo 212, apartado 8, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. De ahí que pueda decirse que **el contratista ya ha detráido de la Administración contratante la cantidad correspondiente a la licencia de obras al fijarse el porcentaje previsto en el artículo 68, apartado a), del Reglamento General de Contratación.** (...) en modo alguno es admisible una solución contraria argumentando que en el Pliego de Cláusulas Administrativas particulares no se previa expresamente que el contratista tuviera que pagar la licencia de obras, pues no cabe desconocer que **dicha previsión es innecesaria cuando es la propia Ley la que establece quién es el obligado a realizar el efectivo ingreso de la tasa (...)**”.*

De lo anterior cabe indicar que el obligado al pago del impuesto, en virtud de lo previsto en la legislación tributaria, es el contratista en su calidad de sustituto del contribuyente, y ello con independencia de que el pliego de cláusulas administrativas lo prevea expresamente pues se trata de una obligación que opera por imposición de la ley.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J. de Castilla y León, en su sentencia nº 00187/2021, relativa a la bonificación prevista legalmente respecto del pago de las licencias urbanísticas y del ICIO, distingue dos planos en el citado pago: el fiscal y el contractual. A tal efecto señala lo siguiente:

*“(...) En efecto en cuanto al pago de estos tributos debemos distinguir dos planos. Por un lado, **en el ámbito fiscal** el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales deja claro que el contratista tiene 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).*





(...). **En el plano contractual**, y como es frecuente en los pliegos reguladores de la licitación de obras por parte de entidades del sector público distintas de la Administración municipal, se ha hecho recaer en el adjudicatario de la obra la obligación de satisfacer los importes correspondientes a la tasa por la tramitación de la licencia y el ICIO, y se ha pactado que el contratista no pueda beneficiarse de la bonificación prevista en la Ley 49/2002. Esta cláusula -que fue conocida y aceptada por la apelante- no vincula al Ayuntamiento, pero sí tiene efectos entre las partes contratantes. El art. 17.5 de la LGT dispone "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas". En efecto, los pliegos de la contratación constituyen, según reiterada jurisprudencia, la ley del contrato. 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». La Jurisprudencia viene sustentando la validez de tales conciertos compensatorios o contraprestaciones (en el ámbito contractual) con base en el principio fundamental que preside la contratación administrativa del *contractus lex*; en virtud del cual, los contratantes vienen obligados al cumplimiento de sus obligaciones respectivas y a asumir las cargas que estipularon en tanto en cuanto no desaparezca aquél; y ello, bien con fundamento en el principio de buena fe que debe presidir los negocios jurídicos de toda índole o en el principio de la inadmisibilidad del enriquecimiento injusto.

En este supuesto la cláusula no ha sido impugnada e implica, claramente, el no beneficio por parte del contratista de la bonificación legal. Y ello no supone un enriquecimiento injusto de la Universidad de Salamanca pues es un hecho no cuestionado que a la hora de elaborar el presupuesto base de la licitación la Universidad tuvo en cuenta el importe íntegro de los Impuestos y tasas a abonar por el adjudicatario de la obra. Es decir, estamos ante gastos que se han abonado al contratista por la Universidad en el pago del precio del contrato por lo que de no procederse al reintegro del importe beneficiado por la bonificación el obligado al pago del tributo -la apelante- se vería doblemente beneficiada: por un lado, en la liquidación tributaria ingresando el 5% del importe total, y por otro, al percibir el importe íntegro del contrato en el que se preveía un gasto que no ha soportado en su totalidad. **No debe olvidarse que las cargas fiscales y las tasas deben ser incluidas en el presupuesto base de licitación (art. 131 del real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre), es decir, se van a abonar al contratista que resulte encargado de la ejecución del contrato (...)**".





Así pues, podemos distinguir dos planos en la obligación del pago del impuesto. En el plano tributario, y de conformidad con lo previsto en la legislación tributaria, existiría una relación entre el sustituto y la Administración recaudatoria del impuesto que, en este caso, coincide con la Administración contratante (el Ayuntamiento de Campo de Criptana), en virtud de la cual el sustituto (contratista) debe proceder al pago al órgano recaudatorio (Ayuntamiento) debiendo resultar ajeno a estas relaciones que el sustituto, en el plano contractual, tenga con el órgano de contratación (Ayuntamiento), en vista de lo dispuesto en el pliego de cláusulas administrativas particulares en el que podrán incluirse las cláusulas que se estimen oportunas, relacionadas con el pago del impuesto, siempre que no alteren los elementos de la obligación tributaria y estén fundamentados en los principios de buena fe y en el de la inadmisibilidad del enriquecimiento injusto.

En el presente caso, y según resulta de lo indicado por el órgano peticionario, la cláusula relativa al pago del impuesto que se incluye en los pliegos de cláusulas administrativas particulares (*“En el presupuesto base licitación, apartado gastos generales, se considera incluido el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, consistente en el 3% del presupuesto de ejecución material, y que tendrá que abonar a este Ayuntamiento el adjudicatario del contrato en su condición de sustituto del contribuyente”*) coincide con la obligación tributaria que corresponde al contratista en virtud de lo dispuesto en la ley; no concreta nada, más allá del cumplimiento de dicho deber. El pliego únicamente recuerda, y obliga contractualmente, a que dicha obligación se lleve a cabo por el adjudicatario.

Respecto del presupuesto base de licitación en el contrato de obras, el Tribunal recuerda que *“No debe olvidarse que las cargas fiscales y las tasas deben ser incluidas en el presupuesto base de licitación (art. 131 del real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre)”*. En consecuencia, para que pueda entenderse que el contratista ya ha sido compensado por los gastos que le han supuesto el pago del ICIO es imprescindible que el presupuesto base de licitación se haya calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 131 del RGLCAP, incluyendo un porcentaje relativo a las cargas fiscales y tasas que deba soportar el contratista.

En relación también con el presupuesto base de licitación, el Consejo de Estado en su dictamen 818/2019, de 17 de octubre, señaló:





El artículo 131.1 del RGCAP establece lo siguiente: (...)

De acuerdo con el precepto que acaba de citarse, los gastos generales que se incluyen en el contrato son de dos tipos. Por un lado, el beneficio industrial del contratista (6% del presupuesto de ejecución material); por otro lado, una serie de "gastos generales de estructura" que enumera el apartado a) del artículo 131.1 (entre un 13 y un 17% del presupuesto de ejecución material). Entre estos últimos gastos figuran las "cargas fiscales" y las "tasas de la Administración legalmente establecidas" y "demás derivados de las obligaciones del contrato".

*En el supuesto sometido a consulta, el presupuesto base de licitación contempló un 13% del presupuesto de ejecución material en concepto de gastos generales. **Entiende este Consejo que entre ellos -sin necesidad de previsión expresa y en virtud de lo establecido en el artículo 131.1 del RGCAP- se comprenden sin duda los derivados de la satisfacción del ICIO y de la TPSU.***

El Tribunal Supremo, en su sentencia nº. 1.547/2020, de 19 de noviembre de 2020, viene a corroborar la doctrina establecida por el mismo sobre la obligación del sustituto del contribuyente al pago del ICIO; así, trayendo a colación varias de sus sentencias (7 de marzo de 1995, de 18 de diciembre de 1999, de 19 de septiembre de 2002, y de 10 de noviembre de 2005), indica: "(...) La diferencia entre el "contribuyente" y el "sustituto del contribuyente" en el ICIO quedó específicamente establecida en nuestras sentencias de 18 de diciembre de 1999 y 19 de septiembre de 2002. Como en ellas se dice el art. 102.2 de la Ley de Haciendas Locales, invocado por el recurrente, otorga la condición de sustituto, en el impuesto que nos ocupa, a quien haya solicitado la licencia de obras o a quien realice la construcción, instalación u obra de que se trate (...).

Asimismo, refiriéndose a su sentencia de 14 de julio de 1999, el Tribunal Supremo establece las tres notas que definen la figura del sustituto del contribuyente:

"1) Queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste.

*2) Se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como **único sujeto vinculado ante la Hacienda***





Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

3) La sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución.”

Por su parte, la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado, en su informe 8/18, de 10 de octubre de 2018, se ha pronunciado sobre la obligación de pago de los gastos del ICIO, en los contratos administrativos de obras, haciendo mención al presupuesto base de licitación de estos contratos. Señala la Junta Consultiva que *«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. (...). 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.*

(...)

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.





(...) 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. (...)

Teniendo en cuenta la doctrina y jurisprudencia a que se ha hecho referencia, y respecto de las cuestiones que plantea el Ayuntamiento sobre si procede liquidar el ICIO al adjudicatario de contratos menores y otros gastos en los que no se ha incluido en el presupuesto de licitación del contrato el porcentaje (artículo 131 del RGLCAP) relativo a los “gastos generales”, entre los que quedaría incluido el ICIO, podemos indicar que la liquidación del impuesto opera siempre que se dé el supuesto de hecho previsto en la norma (artículo 100.1 del TRLHL), quedando el contratista como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales (pago del impuesto) y formales de la obligación tributaria; es decir, la obligación de pago surge con independencia de que el presupuesto base de licitación contemple un porcentaje destinado a los gastos generales de la empresa y de que figure en el pliego de cláusulas administrativas particulares una cláusula en este sentido. No obstante lo anterior, y siguiendo lo dispuesto por la Junta Consultiva en su informe 8/2018, es aconsejable incluir este tipo de cláusulas en los pliegos pues la doctrina y jurisprudencia, a la vista de las mismas, han confirmado *la procedencia de la obligación del contratista al respecto del pago del tributo*; así, resultaría obligado por mandato legal y por condición aceptada en los pliegos. Del mismo modo, se recomienda que en la solicitud de oferta del contrato menor se indique también la circunstancia de que el ICIO correrá a cuenta del contratista como “sujeto pasivo sustituto del contribuyente”.

Posteriormente, el contratista (sujeto pasivo sustituto del contribuyente) podrá exigir (artículo 101.2 del TRLHL) de la Administración contratante (contribuyente) el importe de la cuota tributaria satisfecha pues, aunque el ingreso efectivo debe hacerlo aquél, será esta quien deberá, en última instancia, soportar su importe. Esto último (repercusión del pago del impuesto) procederá siempre y cuando el presupuesto base de licitación no haya sido calculado de conformidad con el artículo 131 del RGLCAP, incluyendo un porcentaje destinado a gastos generales, pues si aquél se hubiera calculado correctamente ya se estaría compensando de esos gastos al contratista en el pago del precio del contrato, por lo que no podrá repercutir el pago del impuesto al órgano de contratación ya que estaría siendo retribuido dos veces por lo mismo.





Lo anterior, se entiende sin perjuicio de lo indicado en la consideración jurídica II sobre la necesidad de calcular el valor estimado y, por ende, el presupuesto base de licitación del contrato, de conformidad con lo previsto en los artículos 100 y 101 de la LCSP, así como el artículo 131 del RGLCAP.

III. CONCLUSIONES

I. El órgano de contratación tiene que partir de unas necesidades y cuantificarlas de conformidad con la ley, con independencia del procedimiento de adjudicación de que se trate. El valor estimado, determinante del régimen jurídico de licitación del contrato y, por ende, el presupuesto base de licitación deben calcularse conforme a lo dispuesto en los artículos 100 y 101 de la LCSP, así como el artículo 131 del RGLCAP.

II. El contratista, como sujeto pasivo sustituto del contribuyente (Administración contratante) es el único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales del ICIO, en virtud de lo dispuesto en la legislación tributaria, con independencia de que esta obligación esté prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares y de que se haya previsto este gasto en el presupuesto base de licitación.

No obstante lo anterior, es aconsejable incluir en el pliego de cláusulas administrativas particulares una cláusula que obligue al contratista al pago del impuesto quien, además de resultar obligado por mandato legal, también lo sería contractualmente, por condición aceptada en los pliegos. Del mismo modo, se recomienda que en la solicitud de oferta del contrato menor se indique también la circunstancia de que el ICIO correrá a cuenta del contratista como “sujeto pasivo sustituto del contribuyente”.

III. Posteriormente, el contratista podrá exigir (artículo 101.2 del TRLHL) de la Administración contratante el importe de la cuota tributaria satisfecha pues, aunque el ingreso efectivo debe hacerlo aquél, será esta quien deberá, en última instancia, soportar su importe.





IV. En el porcentaje previsto en el art. 131 del RGLCAP, correspondiente a los gastos generales de la empresa, en el que figuran las "cargas fiscales" y las "tasas de la Administración legalmente establecidas" y "demás derivados de las obligaciones del contrato", deben entenderse comprendidos los derivados de la satisfacción del ICIO.

V. En el caso de que el presupuesto base de licitación haya tenido en cuenta el porcentaje anterior ya se estaría compensando de esos gastos al contratista en el pago del precio del contrato, por lo que no podrá repercutir el pago del impuesto al órgano de contratación ya que estaría siendo retribuido dos veces por lo mismo.

**PRESIDENTA DE LA JUNTA CENTRAL DE
CONTRATACIÓN**

**SECRETARIA DEL PLENO DE LA JUNTA CENTRA
DE CONTRATACIÓN**



Documento Verificable en www.jccm.es mediante
Código Seguro de Verificación (CSV): 5374E8F3564450556F4148