



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 150/2002

(Sección 2ª)

La Laguna, a 14 de octubre de 2002.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Parlamento de Canarias en relación con la *interpretación del contrato del edificio sede del Parlamento de Canarias. Reintegro de tasas, impuestos y tributos (EXP. 129/2002 CA)**.

FUNDAMENTOS

I

1. El presente Dictamen, solicitado, previo acuerdo de la Mesa del Parlamento, por el Excmo. Sr. Presidente de éste, tiene por objeto la interpretación de la Cláusula 24.2 del Pliego de Cláusulas Económico-Administrativas Particulares del contrato para la construcción de la sede del Parlamento, cláusula a cuyo entendimiento por la Mesa del Parlamento se ha opuesto el contratista.

2. El contrato se adjudicó el 7 de noviembre de 1996. Esta fecha de adjudicación, según la Disposición Transitoria de la Ley 53/1999, de 28 de diciembre, de modificación de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, determina que el presente contrato se rija por la legislación anterior a la entrada en vigor de la primera Ley. Por ello, se citarán los arts. de la segunda (LCAP en adelante) según su tenor originario.

3. De la relación existente entre el art. 1,b) y c) de la Directiva 93/37/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, los arts. 1.2,b) y 120,a) LCAP, el art. 1.3,a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el art. 24 de las Normas de Gobierno Interior del Parlamento de Canarias, es incontestable que los contratos de obras que celebre la Administración parlamentaria se rigen por la LCAP.

* **PONENTE:** Sr. Suay Rincón.

Del art. 11.1.D,c) de la Ley del Consejo Consultivo en relación con el art. 60.3 LCAP resulta que su dictamen es preceptivo en los supuestos de que el contratista se oponga a la interpretación del contrato sostenida por la Administración.

Como el art. 29.1 del Reglamento del Parlamento de Canarias le atribuye la representación de la Cámara a su Presidente, a éste le corresponde solicitar ese Dictamen, por lo que no constituye ningún obstáculo que el art. 12.3 de la Ley del Consejo no incluya a la Presidencia del Parlamento entre los órganos que pueden solicitar Dictamen sobre los asuntos administrativos relacionados en el art. 11.1.D de la misma. Esta laguna se halla colmada por los preceptos mencionados del bloque normativo que regula la contratación de obras por el Parlamento en relación con el art. 29.1 del Reglamento parlamentario.

En definitiva, son indubitadas la legitimación del Presidente del Parlamento para solicitar el presente Dictamen, la preceptividad de éste y la competencia del Consejo Consultivo para emitirlo.

II

1. Según el art. 50.1 y 5 LCAP los pliegos de cláusulas administrativas particulares definen los derechos y obligaciones de las partes del contrato administrativo del cual son parte integrante.

De acuerdo con esta prescripción legal el contrato administrativo para la construcción de la sede del Parlamento, formalizado el 16 de enero de 1996 entre su Presidente y el representante de la contratista, en su cláusula primera reitera que el pliego de cláusulas administrativas particulares (PCAP) forma parte del contrato; y en su cláusula quinta se expresa que el contratista presta su conformidad a él.

2. La cláusula 24.2 del PCAP reza así:

"Tanto en las proposiciones presentadas por los licitadores, como en los presupuestos de adjudicación se entienden comprendidos todas las tasas e impuestos, directos e indirectos, que graven la ejecución de las obras que correrán por cuenta del contratista.

Igualmente, se consideran incluidas en las proposiciones y en el presupuesto de adjudicación, corriendo por cuenta del contratista, las tasas y arbitrios municipales".

3. La Administración parlamentaria, por motivo de las obras objeto del contrato, el 23 de enero de 1997 satisfizo a la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife en concepto de Impuesto sobre Construcción, Instalaciones y Obras (ICIO) y tasas urbanísticas los siguientes importes:

Por el ICIO	147.974,72 €.
Por la tasa de licencia de obra mayor	7.056,76 €.
Por la ocupación de la vía pública.....	3.201,79 €.
Por la tasa del servicio urbanístico de alienación y rasantes	184,81 €.
Por la tasa del servicio urbanístico de visitas de comprobación	7.500 €.

4. La Administración parlamentaria inició el procedimiento de reintegro de dichos importes, por entender que conforme a la cláusula 24.2 del LCAP éstos debían ser pagados por la contratista, la cual, en trámite de audiencia, se opone por sostener una interpretación diferente de dicha cláusula, según la cual los importes por el ICIO y las tasas urbanísticas debe soportarlos el Parlamento.

Esta interpretación de la contratista se basa en los siguientes argumentos que se resumen:

a) Las cláusulas del PCAP son cláusulas de adhesión, impuestas unilateralmente por la Administración, con lo que su oscuridad o ambigüedad no puede permitir una interpretación que la favorezca, según el art. 1.288 del Código Civil.

b) La tasa de licencia de obra no estaba incluida en el precio del contrato. El sujeto pasivo de esta tasa es el dueño de la obra según el art. 23.1 de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, LRHL. Aunque es posible el traspaso de la carga tributaria del contribuyente a un tercero, la cláusula 24.2 LCAP no tiene la claridad suficiente para interpretar que comprende también a dicha tasa; la cual, por otro lado, es anterior a la ejecución de la obra, con lo que no se puede considerar su pago como una consecuencia del contrato de obras.

c) Las tasas por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras a quien beneficia es al Parlamento y por consiguiente es éste el que ha de pechar con ellas.

d) Según el art. 102.1 LRHL el sujeto pasivo del ICIO a título de contribuyente es el dueño de la obra. Este impuesto grava la capacidad contributiva manifestada por la realización de la obra, lo que impide su subsunción en la cláusula 24.2 PCAP. Ésta debió contener una declaración expresa de traslación de la carga tributaria a la contratista. Prueba de ello es que en el presupuesto de la obra no se incluyó el importe del ICIO.

e) El señalamiento por los servicios urbanísticos municipales de la alienación y rasantes de la obra es anterior al inicio de ésta, por consiguiente, la tasa de este servicio no es una consecuencia de las obras ni de su contrato, por lo que queda fuera del contenido contractual.

El servicio urbanístico de comprobación de que las obras se han realizado conforme a la licencia y su proyecto beneficia al Parlamento, no al contratista, por tanto el beneficiario de ese servicio es el que debe satisfacer la tasa.

Además, las expresiones "tasas y arbitrios municipales" y "tasas e impuestos que graven la ejecución de las obras" no tienen la claridad necesaria para entender comprendidas en ellas la referida tasa.

f) La ocupación de la vía pública consistió en el montaje de una estructura metálica para sostener la fachada a conservar del antiguo edificio. Esta estructura fue erigida por la empresa adjudicataria de la demolición del antiguo edificio. La contratista se limitó a desmontar esa estructura en el momento conveniente.

III

1. Si se atiende al art. 68 del Reglamento General de Contratación del Estado, RCE (aprobado por el Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre) -cuya regulación recoge el art. 131 del actual Reglamento General de la LCAP (RCAP)-, se aprecia que el presupuesto de ejecución por contrata o presupuesto de licitación se obtiene incrementando el precio de ejecución material de la obra (formado por los costes de la obra definidos en el art. 67 RCE, ahora en el art. 130 RCAP) en los siguientes conceptos:

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

a) De un 13 a un 17 por cien en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, **cargas fiscales** (IVA excluido), **tasas** de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato.

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

2º. El IVA (en Canarias, el IGIC), que grave la ejecución de la obra y cuyo tipo se aplicará sobre el resultado de sumar el presupuesto de ejecución material y los gastos generales de estructura.

Es decir, que en el presupuesto de licitación que es la base sobre la que se fija el presupuesto de adjudicación, están incluidos todos los impuestos y tasas que graven la ejecución de la obra. El contratista, al percibir el precio de la obra, está recibiendo como parte de él el importe de todos los tributos que origina la realización de la obra. Por consiguiente, es lógico que sea él quien corra con esas cargas fiscales y tasas porque si no resultaría que la Administración contratante estaría pagándolos por partida doble: una vez al contratista y otra a la Administración tributaria competente (que podría coincidir con ella misma).

De ello se deriva que obligatoriamente los pliegos de cláusulas administrativas particulares han de establecer que el contratista satisfará todos los tributos que origine la realización de la obra porque recibe su importe como parte del precio de su prestación.

Esto es lo que explica que en la Cláusula 24.2 PCAP se diga que "tanto en las proposiciones presentadas por los licitadores como en los presupuestos de adjudicación se entienden comprendidos todas las tasas e impuestos, directos e indirectos, que graven la ejecución de las obras, que correrán por cuenta del contratista".

Y en el párrafo siguiente se reitera:

"Igualmente se consideran incluidas en las proposiciones y en el presupuesto de adjudicación, corriendo por cuenta del contratista, las tasas y arbitrios municipales".

Ello no supone ninguna lesión del principio constitucional de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución), por dos razones:

1ª. Porque el contratista tiene capacidad económica para satisfacer esos tributos precisamente porque la Administración le entrega su importe como parte del precio.

2ª. Porque el art. 31.1 de la Constitución (que está incluido en el Título I, Capítulo II, Sección 2ª cuya rúbrica es "De los derechos y deberes de los ciudadanos") lo que está estableciendo es un deber para los ciudadanos, no para los poderes públicos. Entender que también comprende a éstos equivaldría a entender que el art. 31.1 de la Constitución prescribe que el gasto público contribuirá al sostenimiento del gasto público.

En definitiva, para mantener el equilibrio de las prestaciones contractuales, dado que el contratista como parte del precio de la obra recibe el importe de los tributos que la gravan, debe satisfacerlos, tal como se comprometió expresamente al suscribir el contrato del cual forma parte el PCAP y al cual le ha dado su consentimiento expreso (cláusulas Iª y Vª del contrato), en virtud del cual se convierte en la *lex contractus* que fija el régimen obligacional del mismo con fuerza vinculante para la contratista y la Administración, según ha declarado copiosamente y reiteradamente el Tribunal Supremo (véanse por todas las SSTS de 17 de octubre y 28 de noviembre de 2000, Ar. 8196 y 9625).

2. La primera alegación del contratista estriba en reprochar a la cláusula 24.2 PCAP oscuridad y ambigüedad, de donde deriva que, como su redactora fue la Administración parlamentaria, conforme al art. 1.288 del Código Civil no puede ser interpretada en el sentido de ampliar sus obligaciones en beneficio de aquélla.

Al respecto se señala que la cláusula 24.2 PCAP es rotunda y clara en afirmar que todas las tasas e impuestos están incluidos en el precio de la obra y que, por tanto, correrán por cuenta del contratista. Siendo sus términos claros y no dejando duda sobre la intención de los contratantes se ha de estar, según prescribe el art. 1.281 del Código Civil, a su sentido literal.

Sobre una cláusula similar contenida en un pliego de cláusulas administrativas particulares y que expresaba: "Todos los impuestos y arbitrios y tasas de toda índole que gravan los diversos conceptos de las obras comprendidas en el contrato, incluso el Impuesto General sobre Tráfico de Empresas, serán de cuenta del contratista" el Tribunal Supremo se pronunció en los siguientes términos:

"Cláusula en la que la voluntad de la Administración, recogida en la misma, de que sea el contratista el que pague con las cargas tributarias que tengan como "*causa impositionis*" las obras objeto de la contrata, no puede estar expresada en forma más clara, puesto que en ella se recurre al pleonismo y a la reiteración para reafirmar esa voluntad, al emplear por dos veces el adjetivo todo y toda ("Todos los impuestos y arbitrios y tasas", de "toda índole"), refiriéndolo a los "diversos" conceptos de las obras comprendidas en el contrato; resultando inimaginable el empleo de otra fórmula que exprese una voluntad administrativa de exonerarse de cualquier tipo de obligación tributaria, que manifieste este propósito con más contundencia. Por ello, como la interpretación de las normas y de los actos jurídicos ha de empezar por el sentido propio de las palabras (art. 3.1º "del Título Preliminar del Código Civil), y en los contratos "Si los términos (...) son claros y no dejen duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas" (art. 1281 del Código Civil), es obvio que, en el supuesto de autos, en el que la claridad de la cláusula específica, reguladora de esta materia, no puede ser más evidente, a esa cláusula habrá que atenderse, y, por lo tanto, el contratista tendrá que ser el obligado al pago de todos los impuestos, arbitrios y tasas relacionados con estas obras, puesto que nada más relacionado con estas obras que la licencia que permite su ejecución; licencia que es la que ha provocado el devengo de la tasa de que se trata". (STS de 10 de diciembre de 1985, Ar. 1986/648).

Por todo lo expuesto, se debe descartar que la cláusula 24.2 del PCAP sea oscura o ambigua.

3. En cuanto a la segunda alegación del contratista se debe señalar que, conforme a lo analizado hasta aquí, la tasa municipal de licencia de obras estaba incluida en el precio del contrato y que, consecuentemente, el contratista estaba obligado a satisfacerla, siendo indiferente del hecho de que se devengue antes del inicio de las obras, ya que el segundo párrafo de la cláusula 24.2 del PCAP establece que serán por cuenta del contratista las tasas municipales sin condicionar esta obligación a que sean anteriores o posteriores al inicio de las obras. Por lo demás, siendo necesaria la obtención de la licencia de obras para iniciarlas, es obvio que el devengo de la correspondiente tasa grava su ejecución porque sin satisfacerla es imposible ésta, y conforme al primer párrafo de la cláusula es el contratista quien ha de pagar la totalidad de los tributos que graven esa ejecución. La citada STS de 10 de diciembre de 1985 es terminante, al declarar que una cláusula similar a la que se

examina impone al contratista la obligación de pagar dicha tasa, puesto que no hay nada más estrechamente relacionado con las obras que la licencia que permite su ejecución.

El contratista también alega que conforme al art. 23.1 LRHL el sujeto pasivo de la tasa en concepto de contribuyente es el beneficiado por la actividad o servicio municipal cuya prestación origina el devengo de la tasa; y que, como el solicitante de la licencia ha sido el Parlamento, es éste el que como contribuyente ha de pagarla; y que, aunque es posible que por medio de pacto se traspase la carga tributaria, el tenor oscuro de la cláusula 24.2 del PCAP no permite entender que se refiera a la tasa municipal de licencia de obras. Pero, como ya se ha indicado, el segundo párrafo de la repetida cláusula impone meridianamente la obligación al contratista de satisfacer todas las tasas municipales.

4. La tercera alegación del contratista se opone al pago de las tasas por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras.

Esta alegación es inoportuna porque el Parlamento no pretende en el presente procedimiento reintegro alguno por dicho concepto.

De todas maneras no es inútil recordar que la cláusula tercera del PCAP dispone que el contrato también se rige por el Pliego de Cláusulas Administrativas Generales para la contratación de obras del Estado (aprobado por el Decreto 3.854/1970, de 31 de diciembre) cuya cláusula decimotercera establece que las tasas por prestación de esos trabajos facultativos son por cuenta del contratista.

5. La cuarta alegación del contratista se desdobra en dos aspectos:

a) que la cláusula 24.2 del PCAP no incluye el ICIO y

b) que en virtud del art. 102 LRHL el Parlamento es el único obligado a satisfacer dicho impuesto.

Ya se ha explicado que, según la repetida cláusula, corrían por cuenta del contratista todos los impuestos que gravaran la ejecución de las obras puesto que sus importes estaban incluidos en el precio del contrato. Como el hecho imponible de este impuesto lo constituye, según el art. 103.1 LRHL, la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia, es llano y patente que se trata de un impuesto que grava la

ejecución de las obras objeto del contrato y que ha de soportar el contratista, en virtud de la repetida cláusula.

En cuanto al segundo aspecto de esta alegación, como señala la STS de 18 de diciembre de 1999 (Ar. 2000/6999) en el ICIO "hay por imposición legal, desplazamiento del contribuyente -el propietario del inmueble o el dueño de la obra según el art. 102.1 de la Ley de Haciendas Locales- estableciéndose una única relación tributaria entre la Administración y el peticionario de la licencia o el constructor de la obra -art. 102.2 de la citada Ley- pero ello es consecuencia, no de que el contribuyente y sustituto lleven a cabo presupuestos de hecho -el primero el del tributo y el segundo el de la sustitución-, diferentes, sino de la ejecución por los dos del mismo hecho impositivo definido en el art. 101 de la propia Norma, esto es, la realización de cualquier construcción, instalación u obra en el término municipal para la que se exija licencia urbanística".

Tanto esta Sentencia como la anterior STS de 7 de marzo de 1995 (Ar. 2459) afirman que, puesto que la Ley no le concede al sustituto del ICIO un derecho de repercusión o reintegro frente al contribuyente. Esta es una cuestión que queda entregada a la regulación contractual, que en el presente caso la representa la repetida cláusula 24.2 del PCAP.

En definitiva, en virtud del art. 102.2 LRHL, el contratista estaba legalmente obligado al pago del ICIO. El hecho de que el Parlamento haya pagado en su lugar es indiferente, porque conforme a dicha cláusula en relación con los arts. 1.158 y 1.210.3º del Código Civil el contratista está obligado a satisfacer su importe a aquél.

6. En cuanto a la oposición a satisfacer las tasas por los servicios urbanísticos municipales de señalamiento de alienación y rasantes y de comprobación de la conformidad de las obras a la licencia, se ha de partir de que la cláusula 24.2 PCAP incluye expresamente las tasas municipales que graven la ejecución de las obras cuyo coste será por cuenta del contratista puesto que su importe forma parte del precio de la obra.

Siendo necesarios legalmente esos servicios para la ejecución de la obra es obvio que la gravan las tasas que devengue su prestación y, en consecuencia, se hallan contempladas expresamente en la repetida cláusula.

7. Por último, en cuanto al importe satisfecho en concepto de ocupación de la vía pública por la estructura metálica, siendo ésta necesaria para sostener la fachada que debía conservarse del anterior edificio mientras se construía el nuevo, es claro que esa ocupación de la vía pública fue una consecuencia ineludible de la ejecución de las obras, siendo indiferente el momento en que se erigió; de forma que el importe satisfecho al Ayuntamiento por esa ocupación es uno de los arbitrios municipales que la cláusula 24.2 del PCAP estipula que serán por cuenta del contratista.

8. En resumidas cuentas, de todo cuanto se lleva dicho se infiere sin dificultad que no cabe formular reproche alguno de oscuridad o de ambigüedad a la cláusula 24 del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares. Y, consiguientemente, los tributos de cualquier Administración que recaigan sobre la obra deben entenderse comprendidos en el precio pactado y por tanto soportados por la empresa adjudicataria. Es justamente al revés de lo que ésta pretende: el Pliego se ajusta perfectamente en este punto a la normativa reguladora de la contratación administrativa, y sólo en virtud de pacto expreso podría entenderse excluido en su caso algún concepto, y aun así sería ello discutible.

No hay por otro lado quebranto patrimonial ni atentado contra el equilibrio económico-financiero del contrato, puesto que es el precio del contrato el que marca los términos concretos de dicho equilibrio en cada contrato, y de conformidad a la legislación vigente, igualmente, dentro del precio se incluyen los gastos generales que, entre otros conceptos, comprenden los costos financieros, las cargas fiscales y las tasas de la Administración legalmente establecidas.

C O N C L U S I Ó N

Conforme al tenor literal de la cláusula 24.2 del LCAP todos los impuestos y tasas que gravan la ejecución de las obras están incluidos en el precio del contrato y, en consecuencia, son por cuenta del contratista, con lo que procede el reintegro por éste a la Administración parlamentaria de las sumas satisfechas por ésta al Ayuntamiento en concepto de ICIO, tasas de licencia de obras y de servicios urbanísticos y por ocupación de la vía pública.