



ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 8 de octubre de 2002 fue adjudicado a la Unión Temporal de Empresas "E., O. y S., S.A. y P.M., S.L." (la contratista) el contrato de obras de ejecución de módulos residenciales de enfermos mentales crónicos en El Palmar (Murcia), por importe de 2.960.149, 06 euros, contrato que fue suscrito el 28 de octubre siguiente. En la oferta de la contratista se especificaba que la misma era comprensiva del IVA "y del resto de conceptos" incluidos en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.

El apartado 2^a.2 del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares indica que "A todos los efectos, se entenderá que el presupuesto aprobado por la Administración comprende todos los gastos directos e indirectos que el contratista deba realizar para la normal ejecución de la obra contratada, las tasas por prestación de los trabajos de inspección y dirección de las obras, y cualesquiera otras que resulten de aplicación según las disposiciones vigentes, y toda clase de impuestos y licencias tanto municipales, provinciales y estatales".

SEGUNDO.- El 17 de abril de 2002 había sido solicitada por el Instituto de Servicios Sociales (ISSORM) al Ayuntamiento de Murcia la licencia de obras correspondiente, que fue concedida el 7 de junio de 2002 "previo pago de los derechos correspondientes" y aprobando una autoliquidación en concepto de Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) de 100.799, 21 euros, sin perjuicio de la liquidación complementaria que pudiera corresponder según el coste real y efectivo de la obra.

TERCERO.- El 4 de diciembre de 2002 la Dirección del ISSORM requirió a la contratista para que aportase la licencia de obras que "debió pagar en su día" conforme establece la cláusula 2^a del Pliego, significándole que de no aportarla en el plazo de 5 días naturales, se iniciarían los trámites para la posible resolución del contrato. El 10 de diciembre siguiente la contratista presentó un escrito de alegaciones exponiendo que el único sujeto pasivo obligado al pago del ICIO es el propio ISSORM, por ser dueño de la obra y propietario del inmueble, conclusión que funda en la Ordenanza municipal correspondiente; añade que contractualmente tampoco está obligada al pago la contratista, ya que, en primer lugar, el pliego no lo exige expresamente, como sí lo hacen en otros casos otros departamentos de la Administración regional; en segundo lugar, la cláusula 2^a del Pliego se refiere a los impuestos y tasas que sean propias de la actividad de constructor; y en tercer lugar, en los presupuestos sólo pueden incluirse las menciones recogidas en los artículos 130 y 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 (RLCAP).

CUARTO.- Solicitado informe al servicio jurídico del ISSORM, concluyó éste, el 16 de diciembre de 2002, que la UTE debía pagar el ICIO, argumentando que ello era así, según su criterio, dados los términos en que se expresa la cláusula 2^a del Pliego; también funda tal conclusión en la proposición económica presentada por la contratista y en la definición del sustituto del sujeto pasivo en el ICIO que realiza el artículo 102.2 de la Ley Haciendas Locales. Tras ello, el órgano de contratación dirigió al contratista (el 13 de enero de 2003) un escrito argumentando las razones por las que entendía que correspondía a la mercantil el discutido

pago del impuesto, citando ya las prerrogativas que le reconoce el artículo 59 del Real Decreto-Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (TRLCAP), y concediendo a la UTE un plazo de 5 días para formular alegaciones, de acuerdo con el artículo 97 RLCAP. La contratista reiteró las ya realizadas en su escrito anterior (20 de enero de 2003), solicitando que se resolviese finalmente la controversia en el sentido de no estar ella obligada al pago del impuesto, oponiéndose, pues, a la pretensión administrativa.

QUINTO.- Tras ello fue sometido el expediente al informe preceptivo de la Dirección de los Servicios Jurídicos que establece el artículo 22.4, g) del Decreto 53/2001, de 15 de junio, el cual fue remitido el 17 de junio de 2003 concluyendo que, conforme a la legislación aplicable, al Pliego, a la oferta de la UTE y al contrato, el pago del ICIO corresponde a la contratista.

SEXTO.- Concluidas las anteriores actuaciones, el 24 de julio de 2003 fue formulada propuesta de resolución por el Servicio Jurídico, en el sentido de entender que la obligación de satisfacer el ICIO corresponde a la mercantil contratista.

Tras ello fue solicitado el Dictamen de este Consejo Jurídico, en donde tuvo entrada la solicitud con su expediente el 25 de julio de 2003.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

De conformidad con el artículo 12.7 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, se emite con carácter preceptivo, al haberse formulado oposición por parte del contratista.

SEGUNDA.- Planteamiento de la cuestión controvertida.

El objeto de este Dictamen es la interpretación del contrato de obras citado, cuya controversia propone el órgano de contratación resolver, en el ejercicio de la prerrogativa de interpretación unilateral que le reconoce el artículo 59 TRLCAP, acordando que es a la UTE adjudicataria a la que corresponde soportar el pago del ICIO al Ayuntamiento de Murcia, apoyando tal decisión en la normativa aplicable, en el Pliego y en el carácter de sustituto del contribuyente de quien ejecuta la obra.

La contratista, por su parte, entiende que la condición de dueño de la obra y el carácter de contribuyente en el mencionado impuesto recae en el ISSORM, por lo que éste debe abonar el impuesto y, además, a su entender no puede apoyarse en el Pliego esa pretendida obligación suya de asumir el pago de dicho impuesto.

El planteamiento de la cuestión controvertida ha de arrancar de la oportuna distinción de las dos relaciones jurídicas que se entrecruzan en el supuesto sometido a consulta: la tributaria y la contractual. La primera se rige por la Ley General Tributaria (LGT), Ley de Haciendas Locales y Ordenanza municipal correspondiente. Respecto a la segunda hay que significar que los contratos de obras celebrados por la Administración se rigen, según el artículo 7 TRLCAP, por dicha Ley y su normativa complementaria, es decir, el RLCAP citado. Este conjunto normativo ha de completarse con el Pliego de Cláusulas Administrativas Generales para la Contratación de Obras del Estado, aprobado por Decreto 3854/1970, de 31 de diciembre, y con carácter supletorio, según recuerda el citado artículo 7 TRLCAP, las restantes normas del Derecho administrativo y, en su defecto, las del Derecho privado, particularmente las disposiciones del Código Civil relativas a la interpretación de los contratos (arts. 1.281 a 1.289).

TERCERA.- Sobre la relación tributaria.

Según el artículo 101.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, el hecho imponible del ICIO está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de

obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. El artículo 102 de la misma Ley atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto a título de contribuyente a las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones y obras, siempre que sean dueñas de las mismas; en los demás casos tendrá la consideración de contribuyente el dueño de la obra. El segundo apartado de dicho artículo 102, por su parte, establece que ostentan la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones y obras, salvo que fueran los propios contribuyentes. El devengo de la obligación tributaria se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia. En iguales términos se expresa la Ordenanza del Ayuntamiento de Murcia relativa a dicho impuesto (arts.1 y 2).

En el asunto sometido a Dictamen la condición de sujeto pasivo contribuyente corresponde al ISSORM en su calidad de dueño de la obra, pues es quien encarga su ejecución, mientras que la contratista es el sujeto pasivo sustituto del contribuyente, pues ejecuta la obra y, por imposición de la Ley, está obligada a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria en lugar del ISSORM, ya que, en virtud del contrato celebrado, se encarga de la ejecución de las obras para las que hacía falta obtener del Ayuntamiento de Murcia la imprescindible licencia. Es cierto que la figura del sustituto del contribuyente puede dar lugar a ciertas dudas doctrinales pero, además de su reconocimiento legal, en el plano de la *praxis* 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 dicha obligación tributaria (STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18 de diciembre de 1999).

El sujeto pasivo contribuyente, además, no pierde esta condición aunque realice la traslación de la carga tributaria a otra persona puesto que su posición jurídica frente a la Administración tributaria municipal no puede ser alterada por actos o convenios particulares (arts. 31.2 y 36 LGT). Ahora bien, aunque los actos o convenios particulares no alteran la posición frente a la Ley y a la Administración, el propio artículo 36 LGT deja a salvo la eficacia *inter partes* de los que se hayan celebrado, regla que nos sitúa dentro de la libertad de pactos establecida en el artículo 4 TRLCAP, es decir, dentro de la relación contractual.

Junto a ello ha de tenerse en cuenta que el sustituto del contribuyente no es a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible, condición que recae sobre el contribuyente (art. 31.1 LGT) aunque ni la LGT ni la LHL han establecido el derecho de aquél a repercutir el impuesto sobre éste.

La relación tributaria principal es la que liga al Ayuntamiento, como sujeto activo del impuesto, con la persona o entidad en quien concurre la situación de sujeto pasivo. En ese ámbito se pronunció la STS de 18 de diciembre de 1999, que la propuesta de resolución sometida a Dictamen utiliza como fundamento principal para atribuir a la contratista la obligación de soportar el pago del tributo. Así, en dicha resolución judicial el acto impugnado fue la propia liquidación del ICIO exigida por un Ayuntamiento al contratista de una obra pública, consistiendo el debate, como la propia sentencia indica, en decidir si en el supuesto litigioso el contratista es el sustituto del dueño de la obra, a efectos del pago del ICIO y, tras concluir que sí, añade que frente a tan clara obligación impuesta directamente por la Ley no pueden esgrimirse otros argumentos, tales como las cláusulas que al efecto pudieran existir o no en el Pliego de condiciones, pues ello da lugar a simples relaciones ceñidas al ámbito de quienes

contrataron pero que no pueden hacerse valer frente a la Administración Tributaria, para la cual la posición del sujeto pasivo, como sustituto, proviene directamente de un precepto legal. Es decir, el planteamiento del pleito se ciñó a la relación del contratista con el sujeto activo del tributo y no precisó adentrarse en la contractual, que es, sin embargo, el escenario del conflicto objeto de Dictamen. Esa distinción, por otra parte, está en la jurisprudencia del TS al menos desde la Sentencia de 21 de septiembre de 1987, como recuerda la de 30 de septiembre de 1996.

CUARTA.- Sobre la relación contractual.

La cláusula 2^a.2 del Pliego de las Administrativas que figura en el expediente de contratación dispone que *"A todos los efectos, se entenderá que el presupuesto aprobado por la Administración comprende todos los gastos directos e indirectos que el contratista deba realizar para la normal ejecución de la obra contratada, las tasas por prestación de los trabajos de inspección y dirección de las obras, y cualesquiera otras que resulten de aplicación según las disposiciones vigentes, y toda clase de impuestos y licencias tanto municipales, provinciales y estatales"*.

El artículo 131 RCLAP dispone que el presupuesto base de licitación en los contratos de obras se obtendrá incrementando el de ejecución material en varios conceptos, entre ellos el de *"cargas fiscales (...) tasas de la Administración legalmente establecidas que incidan sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato"*. A su vez, la cláusula 13 del Pliego de Cláusulas Administrativas Generales para la Contratación de Obras del Estado establece que el contratista estará obligado a satisfacer, entre otros, las tasas y gastos que resulten de aplicación según las disposiciones vigentes.

El Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares es la norma primaria que regula los derechos y obligaciones de la Administración contratante y del contratista, gozando de la fuerza de ley entre las partes contratantes a que se refiere el artículo 1.091 del Código Civil y, en consecuencia, es la pauta determinante de la concurrencia de voluntades contractual.

Por consiguiente, deben ser las cláusulas del Pliego las que determinen cual ha sido la voluntad concordada de las partes en el contrato; abordar su interpretación en uso de la potestad del artículo 59 TRLCAP no es una actividad que permita atribuir al contrato el sentido que se considere conveniente, sino que, a falta de disposición expresa en la normativa administrativa, tal interpretación ha de canalizarse por los cánones hermenéuticos establecidos en los artículos 1.281 a 1.289 del Código Civil, cuyo carácter vinculante también resulta predictable respecto de los contratos administrativos.

QUINTA.- Sobre la interpretación del Pliego.

En primer lugar ha de consignarse el hecho inequívoco, alegado por la contratista, de que el Pliego, a diferencia de otros, no recoge expresamente la obligación del adjudicatario de pagar el ICIO. El tenor literal de la cláusula 2.2 permitiría entenderlo comprendido en el presupuesto de licitación siempre que admitiésemos que el ICIO es *"un gasto que el contratista debe realizar para la normal ejecución de la obra contratada"* o que lo diésemos por incluido en el inciso final, que se refiere a *"toda clase de impuestos y licencias, tanto municipales, provinciales y estatales"*.

No parece razonable entender que el ICIO sea un gasto que, en todo caso, deba realizar el contratista en cuanto ejecutor de la obra; la exposición de los aspectos tributarios derivados de su condición de sustituto del contribuyente significa que comparte obligaciones con el propio contribuyente y que, desde el punto de vista de la liquidación municipal, puede ser indistintamente uno u otro quien asuma el gasto. Por otra parte, la primaria fuente de imposición de gastos al contratista serían el TRLCAP y su Reglamento, ninguno de los cuales realiza, de manera expresa, tal imposición.

También impone el Pliego al contratista la obligación de incluir en el presupuesto toda clase de impuestos, tanto estatales como provinciales y municipales. El punto central de la interpretación solicitada se resume, por tanto, en determinar si ésta previsión contractual obliga al contratista a asumir la carga económica derivada del ICIO, debiendo darse respuesta afirmativa. En efecto, si bien dicha cláusula no es ejemplo de gran claridad, tampoco puede afirmarse que resulte tan confusa que fuerce a aplicar el artículo 1.288 C.c., ya que su literalidad permite entender que incluye al ICIO en cuanto que es un impuesto y que es de carácter municipal. Ciertamente, se acude aquí a una interpretación rigurosamente literal del contrato, al modo en que lo hace la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 27 de octubre de 2001, pero ésa es la primera que impone el Código Civil en su artículo 1281, a cuyo tenor "si los términos de un contrato son claros y no dejan dudas sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas". Sólo "si las palabras parecieran contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas" (artículo 1283, párrafo 2º). La interpretación propuesta se ve reforzada por la sistemática a que se refiere el artículo 1285 del mismo C.c., pues si para que la contratista viniera obligada al pago de los diversos impuestos éstos requirieran una alusión específica, la cláusula contractual que se interpreta dejaría de tener virtualidad en la práctica.

Por tanto, conforme a esa interpretación de la cláusula debemos concluir que se impone a la contratista el pago de cualesquiera impuestos derivados de la adjudicación y ejecución de la obra, y por tanto del ICIO, cuyo hecho imponible es la ejecución de la obra y no la obtención de licencia municipal, por lo que procede dictaminar favorablemente la propuesta de resolución, si bien por los motivos expuestos en este Dictamen.

La solución alcanzada, por otra parte, es la misma a la que llega el Consejo de Estado en los Dictámenes de 22 de diciembre de 1998 (expediente 4527/1998) y de 20 diciembre de 2000, (expediente 3667/1999), que analizan cláusulas contractuales de tenor literal semejante a la ahora estudiada. En igual sentido el Consejo Consultivo de Andalucía, en Dictamen 85/1996, de 26 de julio.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula la siguiente

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Que procede interpretar el contrato sometido a Dictamen en el sentido de que la carga económica derivada del ICIO corresponde a la contratista, por lo que se dictamina favorablemente la propuesta de resolución, que deberá acomodarse a los fundamentos expuestos en las precedentes Consideraciones.

No obstante, V.E. resolverá.