



**INFORME 2/2015, DE 26 DE JUNIO, SOBRE COMPROBACIÓN DEL PAGO DE TRIBUTOS PARA LA DEVOLUCIÓN DE LA GARANTÍA DEFINITIVA.**

**ANTECEDENTES**

El Secretario General Técnico de la Consejería de Educación, Juventud y Deporte ha dirigido escrito a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en los siguientes términos:

*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38.2 del Decreto 49/2003, de 3 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Contratación de la Comunidad de Madrid, se somete a consideración de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad de Madrid consulta en materia de contratación sobre la procedencia de requerir al contratista, con carácter previo a la devolución de la garantía definitiva, la acreditación del pago de tributos locales por ejecución de obra en los contratos de obras.*

*Al presente escrito se acompaña escrito de consulta formulado por el Director General de Infraestructuras y Servicios de 17 de diciembre de 2014, informe del Letrado de la Comunidad de Madrid relativo a las cuestiones planteadas sobre la figura del sustituto del contribuyente en el Impuesto de Construcciones, Obras e Instalaciones de fecha 24 de julio de 2014 y modelo de Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares que ha de regir en el contrato de obras a adjudicar por procedimiento abierto mediante el criterio precio.*

**ASUNTO: CONSULTA SOBRE LA COMPROBACIÓN DEL PAGO DE TRIBUTOS LOCALES POR EJECUCIÓN DE OBRA PARA DEVOLVER GARANTÍA DEFINITIVA DE LOS CONTRATOS DE OBRAS**

*Desde esta Dirección General de Infraestructuras y Servicios, se plantea la siguiente consulta a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa:*

**INTRODUCCIÓN**

*Los pliegos de cláusulas administrativas particulares que rigen los contratos de obras tramitados en esta Dirección General (por delegación de la Consejera de Educación, Juventud y Deporte) atribuyen al contratista el pago de “la tasa por prestación de servicios urbanísticos, el pago del impuesto sobre construcciones,*

*instalaciones y obras y, en general, cualquier tributo local que pudiera devengarse de la ejecución del contrato durante la vigencia del mismo” (cláusula 33 del pliego que se adjunta). Procede aclarar que es la Comunidad de Madrid quien solicita la licencia urbanística de las obras que posteriormente se licitarán y adjudicarán dado que, en esos momentos, no existe adjudicatario.*

*Al margen de que en los pliegos se atribuya esta obligación al contratista, esta obligación opera ope legis una vez que esta Subdirección efectúa una declaración ante la Administración municipal tributaria acreditativa de la existencia de un sujeto pasivo sustituto del contribuyente (el contratista) con el fin de que le liquiden a él los tributos locales, de conformidad con el artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 23.2 b) y 101.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (así como las correspondientes Ordenanzas Fiscales Municipales), que establecen:*

*Art. 36.6 LGT: “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”.*

*Art. 23.2 b) TRLHL: Será sujeto pasivo sustituto: “En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras”.*

*Art. 101.2 TRLHL (en relación con el ICIO): “2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, tendrán la condición de sujeto pasivo sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras”.*

*Esta Dirección General ha estudiado el alcance y naturaleza de la figura del sujeto pasivo sustituto del contribuyente, amparándose en la jurisprudencia y en los criterios doctrinales mayoritarios sobre el asunto. Por ello, solicitó informe al Servicio Jurídico de la Consejería, que fue emitido el 24 de julio de 2014 (se adjunta copia del informe). De todo ello se extraen las siguientes conclusiones:*

1. *El contratista es el sujeto pasivo sustituto por imperativo legal y está obligado a cumplir, en lugar del contribuyente, las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, desplazando al contribuyente (Comunidad de Madrid) de la relación tributaria que pasa a ser exclusiva entre el Ayuntamiento y el contratista, todo ello siempre que previamente se haya comunicado al Ayuntamiento la existencia de dicho sustituto y siendo irrelevante que la Comunidad de Madrid haya sido el que pida la licencia urbanística.*

2. *La legislación actual (LGT y TRLHL) no prevé supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria del contribuyente sustituido. La figura del sustituto es distinta a la del responsable solidario o subsidiario tributario (art. 41 LGT). Sólo el sustituto es el obligado al pago frente a la Administración tributaria en sustitución total y absoluta del contribuyente, reemplazándolo a todos los efectos, por lo que el incumplimiento del sustituto no afecta al contribuyente al no contemplarse esta posibilidad en la regulación actual.*

3. *La realidad práctica es que, desde que notificamos fehacientemente la existencia de un sujeto pasivo sustituto al Ayuntamiento que concede la licencia urbanística, no se han vuelto a girar liquidaciones a nombre de la Comunidad de Madrid.*

*Cabe precisar que el ICIO se devenga al inicio de la obra mientras que la tasa, en algunos Ayuntamientos es exigida para la obtención de la licencia. Cuando esto ha sucedido, la cuestión no resulta del todo problemática dado que la cuota íntegra es pequeña, por lo que se ha podido abonar por esta Dirección General a través de anticipo de caja fija y luego se ha exigido al contratista antes de firmar el contrato. No obstante, en la mayoría de los casos los Ayuntamientos giran conjuntamente la tasa y el ICIO.*

#### CONSULTA

*Teniendo en cuenta lo anterior, la Dirección General se plantea la procedencia de requerir al contratista la acreditación del pago de los citados tributos locales para proceder a la devolución de la garantía definitiva dado que, una vez que se comunicó al Ayuntamiento la existencia de un sujeto pasivo sustituto, la deuda ya no es de la Comunidad de Madrid y, en verdad, estamos fiscalizando la recaudación de una deuda de la que es acreedora el Ayuntamiento y deudora el contratista, cuyo incumplimiento no afecta a la Comunidad de Madrid.*

*Procede añadir, que dicha fiscalización implica problemas de gestión que se traducen en la demora en la devolución de las garantías definitivas. Por ejemplo, cuando el contratista impugna en vía económico-administrativa y posteriormente en vía judicial la liquidación del ayuntamiento al estar en desacuerdo con la base imponible y transcurren años hasta que se ejecuta la deuda, cuando el contratista es declarado en concurso y la deuda municipal entra dentro los créditos de la masa concursal, etc.*

*Para el caso de que se entienda que el pago de dicho tributos se considera más una obligación contractual que tributaria (al venir expresamente recogida en los pliegos, cláusula 33), este órgano se plantea la modificación de los términos de dicha cláusula, introduciendo la connotación tributaria de la obligación del contratista.*

*Se adjunta informe del Servicio Jurídico de la Consejería, que fue emitido el 24 de julio de 2014 y copia de un Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de un contrato de obras.*

*Lo que se hace constar a los efectos oportunos agradeciéndoles de antemano su parecer.*

## **CONSIDERACIONES**

1.- La consulta se concreta en la posibilidad de que el órgano de contratación pueda proceder a la devolución de la garantía definitiva de un contrato, con independencia de que el contratista haya o no satisfecho el pago de los tributos locales por ejecución de obra, a lo que se encuentra obligado conforme a lo establecido en el pliego de cláusulas administrativas particulares del contrato.

2.- El artículo 95.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (TRLCSP), establece la obligación del licitador que haya presentado la oferta económicamente más ventajosa de constituir ante el órgano de contratación una garantía de un 5 por 100 del importe de adjudicación, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que en los contratos de obras y de concesión de obras públicas pueda eximirse esta obligación.

La exigencia de la garantía definitiva tiene como objeto que el contratista responda con ella de determinados conceptos, que se enumeran en el artículo 100 del TRLCSP: las posibles penalidades impuestas, la correcta ejecución de las prestaciones

del contrato, los gastos originados a la Administración por la posible demora del contratista en el cumplimiento de sus obligaciones, los daños y perjuicios ocasionados con motivo de la ejecución del contrato o su incumplimiento, cuando no procede su resolución, o la incautación que pueda decretarse en los casos de resolución del contrato. Asimismo, en el contrato de suministro, esta garantía responderá de la inexistencia de vicios o defectos de los bienes suministrados durante el plazo de garantía que se haya previsto en el contrato. Por tanto, la garantía definitiva responde de una serie de conceptos determinados por el TRLCSP y vinculados al cumplimiento del objeto del contrato.

3.- No obstante, en virtud del principio de libertad de pactos establecido en el artículo 25 del TRLCSP, siempre que éstos no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico y a los principios de buena administración, en el pliego de cláusulas administrativas particulares se podrían afectar a la garantía definitiva, en su caso, otras obligaciones del contratista, o bien si así lo dispone alguna norma, tal como se encuentra afecta en la Comunidad de Madrid, en cumplimiento de lo previsto al respecto en el Decreto 213/1998, de 17 de diciembre, del Consejo de Gobierno, por el que se establecen medidas en la contratación administrativa de la Comunidad de Madrid para apoyar la estabilidad y calidad del empleo, la obligación del contratista de acreditar ante el órgano de contratación cuando le fuese requerido durante la vigencia del contrato o, en todo caso, antes de la devolución de la garantía definitiva, el cumplimiento de la obligación de tener trabajadores con discapacidad en un 2 por 100, al menos, de la plantilla de la empresa, si ésta alcanza un número de 50 o más trabajadores y el contratista está sujeto a tal obligación, de acuerdo con el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y su inclusión social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, o la de adoptar las medidas alternativas desarrolladas reglamentariamente por el Real Decreto 364/2005, de 8 de abril.

4.- Además de la obligación del correcto cumplimiento de la ejecución del contrato, los pliegos de cláusulas administrativas particulares pueden establecer una serie de obligaciones a cargo del contratista que, sin estar directamente vinculadas con el cumplimiento de su objeto, tienen, en mayor o menor medida, relación con éste, tales como el pago de tributos precisos para su ejecución, el cumplimiento de la legislación laboral, social y medioambiental, así como, en su caso, la de satisfacer todos los gastos que la empresa deba realizar para el cumplimiento del contrato y cualesquiera otros que pudieran derivarse de la ejecución del contrato durante su vigencia, obligaciones que no se encuentren afectas, en principio, a la garantía definitiva, al no estar comprendidas entre los conceptos indicados en el artículo 100 del TRLCSP y cuyo cumplimiento no

corresponde comprobar al órgano de contratación, como sí le corresponde comprobar la correcta ejecución del contrato, sino a los órganos correspondientes en función de la materia de que trate la respectiva obligación, ya sea tributaria, laboral, social o medioambiental.

5.- En el presente supuesto, el pliego de cláusulas administrativas particulares no vincula la comprobación del pago de tributos por parte del contratista a la devolución de la garantía definitiva, limitándose a indicar que, en todo caso, la garantía definitiva responderá de los conceptos a que se refiere el artículo 100 del TRLCSP, por lo que no resulta preceptivo, en consecuencia, efectuar su comprobación para poder proceder a la devolución y cancelación de la garantía definitiva, que se efectuará siempre que haya transcurrido el plazo de garantía establecido en el contrato y no existan responsabilidades que hayan de ejercitarse sobre aquélla, entre las que no se encuentran, conforme a lo indicado, la comprobación del pago de tributos a cargo del contratista.

6.- Aún cuando de la regulación tributaria y su doctrina jurisprudencial se desprende claramente que la existencia de un sustituto del contribuyente supone la exclusión del contribuyente de la relación jurídico-tributaria, y que por tanto en caso de impago del impuesto la Administración titular del tributo no puede dirigirse al contribuyente para su abono, en ocasiones se ha dado la circunstancia de que algún Ayuntamiento ha repercutido el cobro del ICIO a la Comunidad de Madrid vía compensación de deudas. Para evitar que, en su caso, se pueda producir el problema expuesto los órganos de contratación en los pliegos de cláusulas administrativas particulares de los contratos podrían incluir la obligación del contratista de justificar ante el órgano de contratación el pago del ICIO con carácter previo a la devolución de la garantía definitiva. La citada comprobación se ha de hacer antes de dar la conformidad al cumplimiento del contrato o de no ser posible haciendo constar la salvedad.

## **CONCLUSIONES**

1.- Los conceptos por los que responde la garantía definitiva de un contrato son los establecidos en el artículo 100 del TRLCSP.

2.- En el presente supuesto, en el pliego de cláusulas administrativas particulares no se vincula la comprobación del pago de tributos por parte del contratista a la devolución de la garantía definitiva, por lo que no resulta preceptiva su comprobación.

3.- No obstante, se recomienda a los órganos de contratación que antes de proceder a la devolución de la garantía definitiva comprueben, en los contratos que lleven aparejadas obras, que el contratista ha abonado el ICIO. Dado que hay Ayuntamientos que repercuten el cobro del ICIO a la Comunidad de Madrid vía compensación de deudas, aún cuando la regulación tributaria y su doctrina jurisprudencial determina claramente que si existe sustituto del contribuyente no puede dirigirse al contribuyente para su cobro.