



Sr. Amilivia González, Presidente

Sr. Rey Martínez, Consejero

Sr. Velasco Rodríguez, Consejero

Sr. Nalda García, Consejero y

Ponente

Sr. Sobrini Lacruz, Secretario

La Sección Primera del Consejo Consultivo de Castilla y León, reunida en Zamora el día 22 de mayo de 2013, ha examinado el *procedimiento de interpretación del contrato suscrito entre el Ayuntamiento de xxxxx y la U.T.E. qqqq1, S.A., qqqq2, S.A. y qqqq3, S.A.*, y a la vista del mismo y tal como corresponde a sus competencias, emite, por unanimidad, el siguiente

DICTAMEN

I

ANTECEDENTES DE HECHO

El día 30 de abril de 2013 tuvo entrada en este Consejo Consultivo la solicitud de dictamen preceptivo sobre el *procedimiento relativo a la interpretación del contrato suscrito entre el Ayuntamiento de xxxxx y la UTE qqqq1, S.A., qqqq2, S.A. y qqqq3, S.A., para la redacción de proyecto, construcción y posterior explotación de una planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx, en relación con la cuestión de si la UTE concesionaria puede tener la condición de sustituto del contribuyente.*

Examinada la solicitud y admitida a trámite con fecha 2 de mayo de 2013, se procedió a darle entrada en el registro específico de expedientes del Consejo con el número de referencia 339/2013, iniciándose el cómputo del plazo para la emisión del dictamen, tal como dispone el artículo 55 del Reglamento Orgánico del Consejo Consultivo de Castilla y León, aprobado por el Decreto 17/2012, de 3 de mayo. Turnado por el Sr. Presidente del Consejo, correspondió su ponencia al Consejero Sr. Nalda García.



Primero.- El 28 de julio de 1999 el Pleno del Ayuntamiento de xxxxx acuerda la adjudicación del contrato relativo a la redacción del proyecto, construcción y posterior explotación de una planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx a la UTE qqqq1, S.A., qqqq4, S.A. (en la actualidad qqqq2, S.A.), y qqqq3, S.A. durante un periodo de 15 años.

Segundo.- La Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras crea el impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos como un impuesto extrafiscal, cuyo objetivo es fomentar el reciclado gravando el daño ambiental provocado por la eliminación de residuos en vertederos, con independencia de quién los gestione. La recaudación de este impuesto se destina a financiar gastos de carácter medioambiental en colaboración con las entidades locales de la Comunidad de Castilla y León.

Tercero.- La concesionaria presenta al Ayuntamiento de xxxxx una serie de facturas relativas al impuesto de eliminación de residuos en vertederos a los efectos de que el Ayuntamiento abone las liquidaciones reflejadas en ellas. Entiende que tiene la consideración de sustituto del contribuyente y está obligada a repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre las personas físicas o jurídicas y entidades sin personalidad que entreguen o depositen directamente los residuos en los vertederos para su correcta eliminación, como titular de la explotación de la planta de tratamiento de residuos de xxxxx.

Cuarto.- El 13 de abril de 2012 el Jefe de la Secretaría Ejecutiva, a petición de la Directora del Área de Desarrollo Sostenible y Coordinación Territorial del Ayuntamiento de xxxxx elabora una serie de consideraciones sobre la incidencia de la Ley 1/2012, de 28 de febrero.

Quinto.- El 20 de abril de 2012 la Directora de Desarrollo Sostenible y Coordinación Territorial solicita que “se compruebe que la empresa explotadora del vertedero de titularidad municipal, en cuanto sustituto del contribuyente (...) realiza las operaciones de repercusión del impuesto”.

Sexto.- El Concejal Delegado del Área de Desarrollo Sostenible y Coordinación Territorial, por delegación del Alcalde efectuada por Decreto de la Alcaldía número 9.257, de 19 de septiembre de 2011, acuerda el 24 de octubre de 2012 iniciar pieza separada del expediente V.003/99, para devolver a la UTE



las facturas relativas al impuesto sobre eliminación de residuos en los vertederos; asimismo se concede a la empresa concesionaria un plazo de audiencia de quince días para presentar las alegaciones que estime oportunas.

Séptimo.- El 23 de noviembre la empresa concesionaria presenta alegaciones en las que manifiesta su discrepancia al entender que es concesionaria, primero para la construcción y después para la explotación de la obra construida, esto es, una planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos de xxxxx, y que a cambio de dicha explotación recibe un precio por el servicio prestado.

Considera que, de acuerdo con la cláusula 8 del pliego de cláusulas administrativas particulares (PCAP), el Ayuntamiento de xxxxx es titular de las instalaciones y también del servicio y el concesionario desarrolla la actividad.

Señala que, de acuerdo con la cláusula 2.3 del PCAP, que lleva por título Régimen Tributario de la Concesión, "El concesionario estará obligado al pago de los tributos, precios públicos y demás ingresos de derecho público, tanto estatales, locales y autonómicos que graven o puedan gravar el ejercicio de la concesión, de acuerdo con la normativa vigente".

De acuerdo con el artículo 27 de la Ley 1/2012, de 28 de febrero, "Constituye el hecho imponible del impuesto la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, tanto gestionados por entidades locales como no gestionados por las mismas".

Indica que el hecho imponible del impuesto no es la eliminación, ni valorización, ni tratamiento, ni la gestión del residuo. Lo que se grava es la entrega o depósito del residuo para su eliminación.

Añade que de acuerdo con el artículo 28 "Son sujetos pasivos a título de contribuyentes:

a) En el caso de depósito de los residuos cuya gestión es competencia de las entidades locales, las entidades locales titulares de las instalaciones donde se lleva a cabo el depósito.



b) En el caso de depósito de residuos distintos a los contemplados en el apartado anterior, las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entreguen o depositen directamente los residuos en un vertedero para su eliminación”.

Entiende que, dado que el vertedero de xxxxx está gestionado por el Ayuntamiento, que es el titular de las instalaciones y del servicio, el sujeto pasivo a título de contribuyente es el Ayuntamiento de xxxxx. Y para el caso de que se considere que el vertedero no es gestionado ni directa ni indirectamente por dicho Ayuntamiento, entonces el sujeto pasivo a título de contribuyente es la persona que entrega o deposita el residuo para su eliminación.

Por lo tanto el Ayuntamiento es el sujeto pasivo a título de contribuyente y la UTE es una mera explotadora de la instalación.

Sobre la repercusión del impuesto, manifiesta que el artículo 33 señala que “El sustituto del contribuyente deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la presente ley y en su normativa de desarrollo”.

Por ello, la UTE, como explotadora de la planta de tratamiento, debe repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, que queda obligado a soportarlo.

Concluye que las facturas emitidas son correctas y deben ser íntegramente pagadas por el Ayuntamiento.

Octavo.- El 13 de diciembre de 2013 se formula propuesta de resolución por la que se desestiman las alegaciones formuladas por la UTE y se propone devolver las facturas relativas al impuesto sobre eliminación de residuos en los vertederos.

Noveno.- El 13 de marzo de 2013 el Director de la Asesoría Jurídica emite informe en el que indica: “desde un principio hay que afirmar que en este caso está claro que, siendo el vertedero de titularidad municipal, el contribuyente del impuesto es el Ayuntamiento. El sustituto del contribuyente



es en este caso "qqqq1, S.A." que, como adjudicatario del contrato que tiene por objeto la explotación del vertedero controlado de xxxxx, es quien realiza la explotación del mismo. En tal condición, corresponde a "qqqq1, S.A." y no a la U.T.E., (...) el cumplimiento de las obligaciones que le impone la normativa reguladora del impuesto. Consecuentemente, según las normas tributarias aplicables, el Ayuntamiento no estaría obligado a cumplir los requerimientos de pago por repercusión del impuesto que le dirige quien no tiene la condición de sustituto del contribuyente".

Añade que "Desde la perspectiva de la posible incidencia del impuesto en la ejecución del contrato suscrito por el Ayuntamiento con la referida Unión Temporal de Empresas para la construcción y posterior explotación de una "Planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx", es obligado señalar que, a partir de la entrada en funcionamiento de la misma, los residuos no son depositados por los servicios municipales en el vertedero sino que se transportan a la planta de tratamiento gestionada por la UTE y los restos de este procesado, denominados "rechazos", son depositados por la misma en el vertedero.

»Partiendo de esta operativa seguida para el tratamiento de residuos no sería jurídicamente correcto que el vertedero repercutiera directamente al Ayuntamiento cuotas del impuesto satisfechas por residuos que provienen de la planta gestionada por la UTE, como tampoco lo es que ésta, según se ha dicho ya, pretenda imponer al Ayuntamiento la directa repercusión del impuesto sin ser el sustituto del contribuyente. Hay, por tanto, una intermediación en el tratamiento de los residuos que puede determinar que, conforme a lo previsto en el contrato, la UTE deba asumir, en principio, los requerimientos de pago por repercusión del impuesto que le dirija "qqqq1, S.A." como adjudicatario del contrato de explotación del vertedero.

»No obstante, de asumir este coste la UTE, cabe plantearse si puede ser a su vez total o parcialmente trasladado al Ayuntamiento por vía del restablecimiento económico del contrato, que se considere alterado por la implantación del impuesto. Hay tres posiciones posibles: negativa, positiva e intermedia.

»La posición negativa, expresada en el informe de la Secretaría Ejecutiva de 13 de abril de 2012, rechaza que el Ayuntamiento deba restablecer



este equilibrio partiendo del clausulado del contrato. Sin embargo, tal planeamiento no es asumible por dos razones:

»- Porque no siendo formalmente contribuyente ni sustituto del contribuyente del impuesto, no puede entrar en juego una prescripción (la contenida en el apartado 2.3 del Pliego de cláusulas administrativas) prevista para quien legalmente tenga que asumir en pago de determinados tributos (sic).

»- Porque de su enunciado y de la regulación del impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos no cabe inferir que éste sea uno de los tributos que `graven el ejercicio de la concesión`.

»La posición afirmativa es la que sostiene la UTE con un planteamiento de base equivocado, porque no es el sustituto del contribuyente y la carga económica del ingreso del impuesto, ya asumida, sólo puede ser trasladada al Ayuntamiento por vía contractual mediante una solicitud de restablecimiento del equilibrio económico del contrato concesional.

»Una posición intermedia respecto a ésta cuestión habría de tener en consideración que, siendo convergentes el contrato suscrito para la explotación de la Planta y la regulación del impuesto en el objetivo de la reducción progresiva de los `rechazos`, la repercusión total de la carga tributaria del nuevo impuesto en el Ayuntamiento desincentivaría la disminución de los mismos”.

Décimo.- El 20 de marzo el Interventor del Ayuntamiento emite el siguiente informe: “El asunto objeto del expediente es si procede como consecuencia de la implantación del Impuesto Autonómico sobre la Eliminación de Residuos en Vertederos (...), el pago de las facturas emitidas por la concesionaria del contrato (...).

»6ª Examinados el Pliego de Prescripciones Técnicas -PPT- y el Pliego de Cláusulas Administrativas -PCA-, que rige la concesión en lo que se refiere al objeto y a las obligaciones económicas, destacamos:

»Que el objeto de la concesión es, entre otros, la explotación de la "Planta de Recuperación y compostaje de Residuos Sólidos



Urbanos de xxxxx" , (Cláusula 1.1 PCA y 11.1 Pliego de Prescripciones Técnicas -PPT-).

»Que corresponde al concesionario, la UTE, determinar detalladamente en la oferta los productos recuperados y los productos constituyentes del rechazo. Y éstos últimos serán transportados al vertedero municipal del Ayuntamiento de xxxxx, siendo de cuenta de la UTE tanto el transporte como el abono del canon correspondiente al vertido de dicha instalación (PPT 11.6). Canon que en el año 1999 era de 1.095 ptas/Tm (PPT VI. 12).

»Que el concesionario asume todos y cada uno de los gastos que se deriven de la explotación" (PPT VI:3 antepenúltimo párrafo).

»El concesionario estará obligado al pago de los tributos, precios públicos y demás ingresos de derecho público tanto estatales, locales y autonómicos que graven o puedan gravar el ejercicio de la concesión, de acuerdo con la normativa vigente.(PCA 2.4)

»Dentro de los derechos económicos el concesionario tiene el de percibir de la Administración concedente en concepto de retribución por la prestación del servicio, el precio ofertado por el adjudicatario de la concesión".

»7^a De conformidad con lo aquí expuesto y los fundamentos reseñados por el informe jurídico la cuestión a dilucidar es si la UTE puede repercutir el pago del impuesto abonado por el sustituto del contribuyente o lo tiene que asumir como un impuesto que grava la explotación.

»A la primera cuestión considero que la repercusión del tributo solo corresponde al sustituto del contribuyente que haya abonado las cuotas correspondientes, ya que es éste al que se reconoce tal facultad por el arto 36.3 de la LGT: "el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa". Y la Ley reguladora del Impuesto en su artículo 33.1 dispone "el sustituto del contribuyente deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente" por ello considero que no procede la aceptación de las facturas emitidas por el concesionario, la UTE, repercutiendo el pago del impuesto al no ser el sustituto.



»A la segunda entiendo que, en primer lugar, el contribuyente por mandato de la Ley reguladora del Impuesto, es el Ayuntamiento. Y en segundo que el impuesto grava `la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos ´que no es objeto de la concesión de recuperación y compostaje”.

Por todo lo expuesto concluye:

“1.- Que la UTE no puede exigir al Ayuntamiento de xxxxx el pago del Impuesto sobre Eliminación de Residuos en Vertederos, en cuanto que no es el sustituto del contribuyente.

»2.- Que no se puede exigir el pago de este impuesto a la UTE concesionaria del servicio de recuperación y compostaje de los residuos sólidos urbanos, en cuanto no es el sujeto pasivo del mismo, ni su hecho imponible está dentro del objeto de esta concesión administrativa”.

Decimoprimerro.- El 19 de abril de 2013 se formula propuesta de resolución en la que, en relación con las alegaciones de la UTE se hace constar:

“ (...) la gestión y explotación de la planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx se realiza a través de gestión indirecta, prevista en el artículo 85.2b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las bases del Régimen Local, conservando el Ayuntamiento de xxxxx la titularidad de las instalaciones y del servicio público.

»De igual manera sucede con el vertedero, que por delegación del Pleno Municipal, efectuada mediante acuerdo de 2 de abril de 2002, la Alcaldía-Presidencia dictó decreto número 6199, de 20 de junio de 2002, por el que adjudicó el contrato de concesión administrativa relativo al servicio de gestión y tratamiento de residuos y escombrera en el vertedero controlado de xxxxx, a la empresa "qqqq1, S. A.

»En la concesión la Administración Pública competente conserva la titularidad de servicio, pero encomienda su gestión a un particular que, a su riesgo y ventura, explotará el mismo, lo que presupone un acuerdo de voluntades entre la Administración Pública concedente y el particular concesionario, que se formaliza a través de un contrato administrativo. Por



tanto la concesión supone transferir los riesgos económicos de la explotación al concesionario, que percibe de los usuarios las tarifas autorizadas, las cuales constituyen ingresos suyos.

»(...).

»A tenor de lo dispuesto en el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria, en relación con el 33.1 de la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, la UTE "qqqq1, S. A", "qqqq2, S. A" no es la sustituta del contribuyente, por lo tanto la referida u. t. e. (sic) no puede exigir al Ayuntamiento de xxxxx el pago del impuesto sobre eliminación de residuos en los vertederos".

Por todo ello resuelve:

»PRIMERO.- Desestimar, por los motivos que se detallan en la parte expositiva de la presente resolución, las alegaciones presentadas por la U. T. E. "qqqq1, S. A", "qqqq2, S. A" y "qqqq3, S. A", titular de la concesión administrativa para la explotación de la planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx, en el trámite de audiencia concedido por decreto del Concejal Delegado del Área de Desarrollo Sostenible y Coordinación Territorial, de 24 de octubre de 2012, en la pieza separada del expediente V.003/99, incoada para devolver a la citada UTE las facturas FRA. N° 528/12, FRA. N° 529/12, FRA. N° 530/12, FRA. N° 531/12, FRA. N° 646/12, FRA. N° 709/12 Y FRA. N° 856/12, relativas al impuesto sobre eliminación de residuos en los vertederos.

»SEGUNDO.-Devolver a la unión temporal de empresas formada por "qqqq1, S. A.", "qqqq4, S. A" y "qqqq3, S. A", hoy UTE "qqqq1, S. A", "qqqq2, S. A" y "qqqq3, S. A", adjudicataria del contrato relativo a la redacción del proyecto, construcción y posterior explotación de una planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx, las facturas FRA. N° 528/12, FRA. N° 529/12, FRA. N° 530/12, FRA. N° 531/12, FRA. N° 646/12, FRA. N° 709/12 Y FRA. N° 856/12, relativas al impuesto sobre eliminación de residuos en los vertederos".

En tal estado de tramitación, se dispuso la remisión del expediente al Consejo Consultivo de Castilla y León para que emitiera dictamen.



II CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1ª.- El Consejo Consultivo de Castilla y León dictamina en el presente expediente, con carácter preceptivo, de conformidad con lo previsto en el artículo 4.1.h), 1º de la Ley 1/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo Consultivo de Castilla y León, correspondiendo a la Sección Primera emitir el dictamen según lo establecido en el apartado tercero, 1.e) del Acuerdo de 31 de mayo de 2012, del Pleno del Consejo, por el que se determina la composición y competencias de las Secciones.

La preceptividad del dictamen deriva también de la normativa reguladora de los contratos de las Administraciones Públicas.

2ª.- La normativa aplicable que rige el contrato viene determinada, fundamentalmente y además de por el pliego de cláusulas administrativas particulares, por la Ley 13/1995, de 13 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelante LCAP), en la redacción anterior a la Ley 53/1999, de 28 de diciembre, que la modifica, por el Reglamento General de Contratación del Estado, aprobado por el Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, modificado por el Real Decreto 2528/1986, de 28 de noviembre), vigente en cuanto no se oponga a lo dispuesto en la Ley, y por el resto de disposiciones aplicables, entre las que se encuentran las referentes al régimen local.

En efecto, dichas normas resultan de aplicación porque, aunque el inicio del incidente de interpretación del contrato es de 24 de octubre de 2012, el contrato se adjudicó el 28 de julio de 1999. En este sentido, la disposición transitoria primera apartado 2 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (TRLCSP), dispone que "Los contratos administrativos adjudicados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley se regirán, en cuanto a sus efectos, cumplimiento y extinción, incluida su duración y régimen de prórrogas, por la normativa anterior".



No obstante, el procedimiento para el ejercicio de la facultad de interpretación del contrato se rige por la normativa vigente en el momento de su inicio, cuestión que aparece confirmada por lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (“A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior”), norma de aplicación subsidiaria a los procedimientos en materia de contratación, según establece la disposición final tercera del TRLCSP.

En este caso, el incidente de interpretación contractual se ha iniciado el 24 de octubre de 2012, bajo la vigencia del TRLCSP, por lo que cabe acudir al artículo 211 de dicha Ley, relativo al “Procedimiento de ejercicio”, que establece como trámites preceptivos la audiencia al contratista y, cuando se formule oposición por parte de éste, el dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma respectiva. Ambos trámites han sido observados en el presente procedimiento. También se ha emitido informe por la Asesoría Jurídica.

La competencia para acordar la interpretación del contrato y determinar sus efectos corresponde al órgano de contratación, conforme a la disposición adicional segunda del TRLCSP al Ayuntamiento de xxxxx.

3ª.- El asunto sometido a consulta versa sobre la interpretación del contrato relativo a la redacción del proyecto, construcción y posterior exploración de una planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx y, de acuerdo con la propuesta de resolución remitida, acerca de la devolución de las facturas emitidas por la UTE qqqq1, S.A., qqqq2, S.A. y qqqq3, S.A., al no tener la consideración de sustituto del contribuyente a los efectos de la Ley 1/2012, de 28 de marzo.

Lo primero que cabe señalar es que este Consejo, de conformidad con la propuesta remitida, se pronuncia exclusivamente sobre lo que se somete a consulta en la propuesta de resolución emitida, esto es, la interpretación del contrato en la cuestión relativa a que la UTE concesionaria de la planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos de xxxxx no tiene, según el Ayuntamiento de xxxxx, en virtud del objeto del contrato, la consideración de sustituto del contribuyente, por lo que no puede exigir al Ayuntamiento el pago del impuesto sobre eliminación de residuos en los



vertederos, en su condición de sustituto del contribuyente, y no sobre aquellas otras cuestiones puestas de manifiesto durante la instrucción del procedimiento.

La facultad de interpretar los contratos, prevista en el artículo 60.1 de la LCAP ha de ejercerse, como indica dicho precepto, dentro de los límites y con sujeción a los requisitos y efectos señalados en la propia Ley.

Desde el punto de vista sustantivo, la prerrogativa de interpretación no puede ser entendida de un modo absoluto que justifique un proceder no adecuado a una relación concertada (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 1999). Así, es evidente que la interpretación del contrato no es una vía para su reformulación, ni puede encubrir modificaciones, sólo permitidas en los supuestos legalmente previstos y para las que se ha establecido una tramitación específica.

Ante la manifestación de un disenso sobre el significado de las cláusulas contractuales, es necesario indagar el sentido que ha de atribuírseles y contemplar, desde una perspectiva global, sistemática o integradora, el régimen jurídico del contrato, en el que, como punto de partida, no pueden presumirse las contradicciones o antinomias.

En esa tarea hermenéutica, a falta de disposiciones expresas en la normativa administrativa, constituyen un elemento primordial los criterios interpretativos establecidos en los artículos 1.281 a 1.289 del Código Civil, aplicables también respecto de los contratos administrativos, tal y como resulta del orden de fuentes del artículo 7.1 de la LCAP.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha precisado que el contrato administrativo no es una figura radicalmente distinta del contrato privado, ya que responde claramente a un esquema contractual común elaborado por el Derecho Civil, lo que permite invocar -con carácter supletorio- los principios establecidos en el Código Civil. Tal es la doctrina asumida explícita o implícitamente por numerosas sentencias, que aplican dichos criterios en el ámbito de la contratación administrativa (Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de abril y 18 de julio de 1988, 16 de mayo y 6 de julio de 1990, 15 de febrero de 1991, 14 de diciembre de 1995, 11 de marzo de 1996, 8 de marzo



de 1999, 12 de julio de 2005, 6 de abril de 2006 y 19 de junio de 2007, entre otras).

En este orden de ideas, este Consejo Consultivo ha subrayado que la labor interpretativa debe atender fundamentalmente a la voluntad manifestada por las partes en el contrato administrativo que las vincula y considerar el documento en que se formaliza y el contenido de los pliegos que se asumen como contenido contractual, en los que se concretan los pactos y condiciones definidoras de los derechos y obligaciones asumidos por las partes (artículo 50.1 de la LCAP).

Por tal motivo, la relevancia de los pliegos como norma básica para resolver todo lo relativo al cumplimiento, inteligencia y efectos de los contratos administrativos se destaca por este Consejo Consultivo, en tanto que aquéllos constituyen la "ley del contrato" y son expresión del principio de libertad de pactos reconocido en el artículo 4 de la LCAP (traslación del principio de autonomía de la voluntad del artículo 1.255 del Código Civil); pactos que son lícitos siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico o a los principios de buena administración y que han de ser cumplidos conforme al principio "*pacta sunt servanda*". También debe recordarse que la validez y el cumplimiento de los contratos no pueden dejarse al arbitrio de uno de los contratantes (artículo 1256 del Código Civil).

El artículo 95 de la LCAP dispone que los efectos de los contratos administrativos se regirán por la presente Ley, sus disposiciones de desarrollo y por los pliegos de cláusulas administrativas y de prescripciones técnicas, generales y particulares.

La Ley 1/2012, de 28 de febrero, crea el impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos. El uso de impuestos ambientales sobre los tratamientos finalistas de residuos se encuentra tanto en la Directiva 2008/98/CE, de 19 de noviembre, sobre los residuos, como en la ley básica estatal, Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. Asimismo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone en su artículo 2 que "los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución". Dentro de esta previsión



finalista, se encuentra el derecho a la protección de un medio ambiente adecuado conforme señala el artículo 45 de la Constitución Española.

El artículo 26.1 de la Ley 1/2012, de 28 de febrero dispone que “El impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos es un tributo propio de la Comunidad de Castilla y León que tiene naturaleza real y finalidad extrafiscal. La finalidad del impuesto es fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero”.

EL apartado 3 señala que “El impuesto se aplicará en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León a:

»- los residuos gestionados por las entidades locales de la Comunidad.

- los residuos no gestionados por las entidades locales de la Comunidad, generados por las industrias, comercios y servicios”.

Asimismo en el apartado 4 se especifica que “El impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos es compatible con cualquier tributo estatal, autonómico o local aplicable a las operaciones gravadas”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 27 dispone que “Constituye el hecho imponible del impuesto la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, tanto gestionados por entidades locales como no gestionados por las mismas”.

El artículo 28.1 dispone a su vez que “Son sujetos pasivos a título de contribuyentes:

»En el caso de depósito de los residuos cuya gestión es competencia de las entidades locales, las entidades locales titulares de las instalaciones donde se lleva a cabo el depósito.

»En el caso de depósito de residuos distintos a los contemplados en el apartado anterior, las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17



de diciembre, General Tributaria, que entreguen o depositen directamente los residuos en un vertedero para su eliminación”.

Por lo que respecta a la cuestión planteada, la ley define en el apartado 2 del artículo 28 al sustituto del contribuyente y establece que “Son sustitutos de contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen la explotación de los vertederos”.

El apartado 1 del artículo 33 dispone que “El sustituto del contribuyente deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la presente ley y en su normativa de desarrollo”.

Por su parte el apartado 3 del artículo 35 dispone que “A los efectos de este impuesto, se establecerá un Censo de entidades explotadoras de vertederos. Su organización y funcionamiento se establecerán mediante orden conjunta de las consejerías competentes en materia de hacienda y de medio ambiente”.

En desarrollo de tal previsión, por Orden HAC/184/2012, de 23 de marzo, se crean y regulan el censo de instalaciones y contribuyentes del impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión y el censo de entidades explotadoras de vertederos.

En el caso que se dictamina, el contrato, de acuerdo con lo señalado en la cláusula 1.1 del PCAP, tiene por objeto, además de la redacción del proyecto y de la ejecución de la obra, la “Explotación de la `Planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos de xxxxx´ durante un periodo de quince años”.

La cláusula 2.3 del PCAP establece a su vez que “El concesionario estará obligado al pago de los tributos, precios públicos y demás ingresos de derecho público tanto estatales, locales y autonómicos que graven o puedan gravar el ejercicio de la concesión, de acuerdo con la normativa vigente”.



La cláusula 8.2.2. j) dispone que “El concesionario se obliga a cumplir las normas vigentes en materia fiscal, laboral, de seguridad social y de seguridad e higiene en el trabajo (...)”.

El pliego de prescripciones técnicas dispone en el Capítulo II apartado 6, bajo el título de productos recuperados y rechazados que “El licitador determinará detalladamente en la oferta los productos recuperados mediante el proceso empleado y las características de los mismos, a lo largo de la explotación se realizarán controles periódicos con laboratorios oficiales siendo de cuenta del adjudicatario el control de dichos análisis y muestreos.

Finalmente se detallarán los productos constituyentes del rechazo, esta fracción será transportada al vertedero municipal del Ayuntamiento de xxxxx, siendo por cuenta del adjudicatario, tanto el transporte como el abono del canon correspondiente al vertido de dicha instalación”.

El capítulo VI.1 de las prescripciones técnicas particulares establece que es objeto de la explotación, entre otros, el “transporte de rechazos al vertedero municipal”.

Por lo expuesto, la UTE no tiene la consideración de sustituto del contribuyente, puesto que no realiza la explotación de los vertederos a los efectos previstos en el artículo 28. 2 de la Ley 1/2012, de 28 de marzo, y no puede efectuar la repercusión en los términos señalados en el artículo 33 de la citada Ley. El sustituto del contribuyente es la entidad adjudicataria de la explotación del vertedero municipal.

Tal y como establece la Ley General Tributaria, “la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrá ser alterada por actos o convenios de los particulares” y “tales actos o convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas”. Se trata de una clara manifestación del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, consecuencia obligada de su naturaleza de obligación *ex lege*. Por tanto, sean cuales sean los términos del contrato y los efectos internos entre las partes, la UTE no tiene la consideración de sustituto del contribuyente, ni altera la relación jurídico tributaria con la Administración Autonómica.



Aunque no ha sido objeto de consulta en la propuesta remitida por el Ayuntamiento de xxxxx (cuyo objeto se circunscribe a la devolución por éste de las facturas al entender que no tiene la consideración de sustituto del contribuyente) por lo que se refiere a las relaciones entre la Administración y la concesionaria, en los pliegos de prescripciones técnicas se concretó específicamente que el abono del canon correspondiente al vertido de dicha instalación en el vertedero sería a cargo del concesionario; sin embargo no existe una previsión por la que se pueda determinar que debiera hacerse cargo de este nuevo impuesto, pues no aparece previsto en los pliegos, ni tampoco se tuvo, por lo tanto, en cuenta, a la hora de realizar la oferta por la UTE.

Si el Ayuntamiento considera que, en aplicación de las cláusulas del contrato, el impuesto pudiera ser asumido por la concesionaria de la planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos, debería recordarse el Informe 7/2003, de 22 de diciembre, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Madrid que, en relación con el impuesto que gravaba a partir de 1 de abril de 2003 el depósito de residuos de construcción o demolición, en el que se configura como sujeto pasivo del impuesto al contratista, señala que “En este caso se ha producido un hecho nuevo consistente en la aparición de una carga económica para el contratista, al aprobar la Comunidad de Madrid un nuevo tributo que altera el equilibrio económico del contrato por un hecho que no es imputable al mismo, de general aplicación y cuya existencia no pudo preverse en el momento de la adjudicación del contrato, por lo que en aplicación del citado principio del *factum principis*, procede la compensación repercutiéndose el importe del nuevo tributo”.

Este Consejo Consultivo se muestra conforme con el sentido del referido informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad de Madrid,

III CONCLUSIONES

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo de Castilla y León informa:



**CONSEJO
CONSULTIVO**
DE CASTILLA Y LEÓN

Procede que por el órgano competente se interprete el contrato suscrito entre el Ayuntamiento de xxxxx y la UTE qqqq1, S.A., qqqq2, S.A. y qqqq3, S.A., referente a la redacción de proyecto, construcción y posterior explotación de una planta de recuperación y compostaje de residuos sólidos urbanos en xxxxx, en los términos establecidos en el presente dictamen, en relación con la cuestión de si la UTE concesionaria puede tener la condición de sustituto del contribuyente.

No obstante, V.E. resolverá lo que estime más acertado.