



Informe 26/2023, de 29 de setembre, de la Junta Consultiva de Contractació Pública de Catalunya (Comissió Permanent)

Assumpte: El desglossament de costos en el pressupost base de licitació dels contractes de serveis i de subministrament

ANTECEDENTS

La directora general de Contractació Pública ha adreçat a aquesta Junta Consultiva de Contractació Pública una petició d'informe en relació amb la interpretació de l'article 100 de la Llei 9/2017, de 8 de novembre, de contractes del sector públic (en endavant, LCSP), respecte del desglossament de costos en els contractes de serveis i de subministraments.

A la petició d'informe s'indica que, d'acord amb l'article 100.2 de la LCSP, el pressupost base de licitació s'ha de desglossar per indicar en el plec de clàusules administratives els costos directes i indirectes i altres despeses eventuais calculades per a la seva determinació, i es fa referència al fet que, així com en el cas dels contractes d'obres els diferents elements que integren el pressupost base de licitació es troben regulats a l'article 131 del Reglament general de contractes de les administracions públiques, en relació amb els contractes de serveis i de subministraments no existeixen unes pautes normatives que orientin els òrgans de contractació en la determinació dels conceptes que componen aquest pressupost. En aquest sentit, es posa de manifest l'existència d'una acusada incertesa als diferents departaments de la Generalitat al voltant de la interpretació conjunta de l'article 100.2 de la LCSP en relació amb el 102 de la mateixa llei i sol·licita que aquesta Junta emeti un informe indicant "quina hauria de ser l'estructura mínima que hauria de contenir el desglossament de costos en els contractes de serveis i subministraments i la necessitat o no de dur a terme el desglossament de costos en els contractes de subministraments".

II. D'acord amb els articles 3.1 i 4.1.a del Decret 118/2023, de 27 de juny, pel qual s'estableix la composició i el règim jurídic de la Junta Consultiva de Contractació Pública, aquesta Junta Consultiva informa sobre les qüestions que, en matèria de contractació pública, li sotmetin els departaments de l'Administració de la Generalitat. D'altra banda, l'article 11.1.a del mateix Decret atribueix a la Comissió Permanent l'aprovació dels informes corresponents.

CONSIDERACIONS JURÍDIQUES

I. La consulta formulada planteja quina ha de ser l'estructura o el contingut mínim del desglossament de costos del pressupost base de licitació dels contractes de subministrament i serveis, la qual cosa comporta, en el fons, haver de determinar la interpretació conjunta que s'ha de donar a l'article 100.2 en relació amb l'article 102.3 de la Llei 9/2017, de 8 de novembre, de contractes del sector públic (en endavant, LCSP).

És procedent, per aquest motiu, iniciar-ne l'anàlisi fent referència a aquests preceptes i a la finalitat a què busquen donar satisfacció, recordant, en primer lloc, que la distinció entre els conceptes de pressupost base de licitació, valor estimat del contracte i preu del contracte no obeeix a una "imposició" de la Directiva 2014/24/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de

26 de febrer de 2014 (en endavant, Directiva 2014/24/UE), la qual no regula expressament ni el preu ni el pressupost base de licitació.¹

L'article 100 de la LCSP, relatiu al pressupost base de licitació, disposa en l'apartat 2 objecte d'anàlisi que, en el moment d'elaborar-lo, els òrgans de contractació han de tenir cura que sigui adequat als preus del mercat i que "a aquest efecte" s'ha de desglossar per indicar en el plec els costos directes i indirectes i altres despeses eventuais calculades per a la seva determinació, així com, en els contractes en què el cost dels salaris de les persones ocupades per a la seva execució formin part del preu total del contracte, indicar de manera desglossada i amb desagregació de gènere i categoria professional els costos salarials estimats a partir del conveni laboral de referència.

Per la seva banda, l'article 102 de la LCSP, relatiu al preu, estableix en l'apartat 3 objecte d'anàlisi que els òrgans de contractació han de tenir cura que el preu del contracte sigui adequat per al seu compliment efectiu mitjançant l'estimació correcta de l'import "tenint en compte el preu general de mercat, en el moment de fixar el pressupost base de licitació" i l'aplicació, si s'escau, de les normes sobre ofertes amb valors anormals o desproporcionats –i fent referència també a que "els serveis" en què el cost econòmic principal siguin els costos laborals s'han de considerar els termes econòmics dels convenis col·lectius aplicables.

Del debat articulat al voltant de la interpretació d'aquests dos preceptes, és imperatiu començar per la gènesi de la seva dicció literal. I és que, en efecte, si l'article 102.3 de la LCSP no operà un canvi de paradigma, mantenint una certa línia de continuïtat amb el contingut de l'article 87 del text refós de la Llei de contractes del sector públic, aprovat pel Reial decret legislatiu 3/2011, de 14 de novembre (en endavant, TRLCSP) –traslladant la dicció literal de l'article 87.1.II al 102.3.II i introduint-hi l'obligació de considerar "els termes econòmics dels convenis col·lectius sectorials, nacionals, autonòmics i provincials aplicables al lloc de prestació dels serveis", quan els costos laborals siguin el cost principal–, no es pot dir el mateix de l'article 100.2 de la LCSP, que no troba un referent a l'anterior text legislatiu.² Així, i per tal de donar resposta a les qüestions plantejades, convé fer un breu repàs als conceptes de pressupost base de licitació (PBL), valor estimat del contracte (VEC) i preu del contracte.³ Per PBL s'ha d'entendre el límit màxim de despesa que l'òrgan de contractació

¹ La Directiva 2014/24/UE únicament es refereix al pressupost i al preu del contracte en l'article 26.4.b, en relació amb la determinació de les "ofertes inacceptables", indicant que ho són, entre altres, "las ofertas cuyo precio rebase el presupuesto del poder adjudicador tal como se haya determinado y documentado antes del inicio del procedimiento de contratación".

² En relació amb aquesta qüestió, sobre la qual s'hauria d'haver esperat un pronunciament del Consell d'Estat respecte de l'oportunitat d'operar el desglossament, aquest es va limitar al seu [dictamen](#) relatiu a l'avantprojecte, a considerar que l'ordre sistemàtic dels articles era poc adequat: "siguiendo un orden conceptual y de importancia, debiera regularse primero el precio, después el valor estimado del contrato (...), y finalmente el presupuesto base de limitación o límite máximo de gasto".

³ Aquesta Junta ja ha tingut ocasió de pronunciar-se sobre els tres conceptes a l'[Informe 3/2020, de 27 de març](#), en el qual s'afirma que "de la regulació d'aquests conceptes es desprèn, d'una banda, que el pressupost base de licitació i el valor estimat del contracte tenen la seva raó de ser en la fase de preparació de l'expedient de contractació, ja que fan referència als imports que l'òrgan de contractació ha de preveure estimativament i que serveixen de base per dur a terme la licitació i per determinar el preu futur del contracte. En canvi, d'altra banda, el preu entra en joc en la fase d'execució del contracte, un cop formalitzat; es tracta d'una xifra que depèn de l'oferta de l'empresa contractista i per aquesta raó no es coneix fins al moment de la formalització; es correspon amb la

compromet amb la licitació, que inclou, precisament per aquella circumstància, l'IVA, i, d'acord amb l'article 100.2 de la LCSP transcrit, s'ha de desglossar en costos directes i indirectes i altres despeses eventuais per a la seva determinació, sense que la llei ofereixi un criteri sobre els elements que ha d'incorporar cada una d'aquestes categories.

El VEC, d'acord amb l'article 101 de la LCSP, es determina a partir de l'import total, sense incloure-hi l'IVA, calculant-se a partir dels "costos derivats de l'aplicació de les normatives laborals vigents, altres costos que es deriven de l'execució material dels serveis, les despeses generals d'estructura i el benefici industrial", a més de les possibles pròrrogues, opcions, modificacions o primes previstes. No es pot oblidar que l'article 116.4 de la LCSP exigeix la justificació del valor estimat en la memòria econòmica del contracte en la seva tramitació, incloent-hi els conceptes que l'integren, sense precisar-los, tampoc en aquest darrer precepte.

Finalment, com ja s'ha vist, l'article 102 de la LCPS es refereix al preu, que ha de ser cert i que ha d'incloure l'IVA, i que ha de ser adequat per al compliment efectiu del contracte, mandat que s'instrumentalitza a partir de l'estimació adequada al preu general del mercat en el moment de fixar l'import del PBL.

Com resulta de la lectura conjunta d'aquests preceptes, en cap es fa referència al contingut concret que ha de tenir el desglossament, més enllà de l'obligació genèrica de recollir tots els costos i despeses que influeixin en la realització de les prestacions; referint-se a diversos elements que no concorden entre si, de manera que si bé l'article 100 es refereix a "costos directes i indirectes i altres despeses eventuais", el 101, ho fa a "altres costos" derivats de l'execució material, les despeses generals d'estructura i el benefici industrial, la qual cosa evoca l'article 131 del Reglament general de la Llei de contractes de les Administracions públiques, aprovat pel Reial decret 1098/2001, de 12 d'octubre, (en endavant, RGLCAP) referit només als contractes d'obres.⁴

La finalitat de l'existència d'un desglossament és avui indubtable i respon a la necessitat d'aportar claredat i seguretat jurídica a les empreses licitadores, però també a la necessitat que els PBL es configuren amb transparència i adequació al preu del mercat –que, en últim terme, ha de permetre'n també el control. El desglossament no es vincula només a la necessitat d'evitar "preferir alguns dels costos en benefici d'alguna de les parts", sinó al

contraprestació econòmica que ha de percebre a canvi de la seva prestació –servei, obra, subministrament–; i, com s'ha indicat, ha de ser cert".

⁴ L'article 131 del RGLCAP, inclòs en el títol I, relatiu al contracte d'obres, disposa que el pressupost base de licitació s'obté d'incrementar el pressupost material d'execució en els conceptes següents: "1. Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre el 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 del contratista. Estos porcentajes podrán ser modificados con carácter general por acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos cuando por variación de los supuestos actuales se considere necesario. 2. El Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la ejecución de la obra, cuyo tipo se aplicará sobre la suma del presupuesto de ejecución material y los gastos generales de estructura reseñados en el apartado 1."

mateix compliment del contracte, en la mesura que el preu, que ha de ser suficient per donar-li compliment, depèn del càlcul correcte del PBL.⁵

Ara bé, malgrat que la relació entre l'article 100 i 101 no es clarifiqui al text legislatiu i encara que no s'estableixi una estructura mínima de costos –ni, fins i tot, s'emprin els mateixos conceptes–, cal partir de la premissa, declarada per diversos tribunals administratius, que el desglossament preceptuat per l'article 100 en relació amb el 102 és obligatori; essent així, quan no es produeix el dit desglossament en el càlcul del PBL, s'ha declarat la nul·litat dels plecs.⁶

El nucli de la qüestió s'articula al voltant dels requisits que donen satisfacció a aquest desglossament. Doncs bé, és clar que descompondre el pressupost en diferents prestacions licitades, assignant-li la part corresponent a cadascuna, no dona satisfacció a les exigències que preceptuen els articles 100.2 i 101.2 de la LCSP, en la mesura que l'operació requerida no s'esgota amb la dita descomposició, sinó que requereix fer explícits els costos directes i indirectes i les “altres despeses eventuais”, que són les que han de permetre avaluar l'adequació de la determinació del preu del mercat.

Amb tot, no es pot oblidar que la determinació del preu del contracte –i, per consegüent, del PBL– constitueix un criteri tècnic al qual, per tant, resulta aplicable la doctrina sobre discrecionalitat tècnica i, per aquest mateix motiu, és imprescindible la seva justificació –com, de fet, ho és en tots els actes administratius, si bé en els que comporten discrecionalitat tècnica la motivació adquireix una importància singular, en la mesura que és la que permet evitar l'arbitrarietat.⁷

⁵ En aquest sentit, i per tots, l'[Informe 42/18](#) de la Junta Consultiva de Contractació Pública de l'Estat (JCCPE); la Resolució del Tribunal Administratiu Central de Recursos Contractuals (TACRC) [1424/2022, d'11 de novembre](#); i la Resolució del Tribunal Català de Contracte del Sector Públic (TCCSP) [132/2020, de 25 de març](#), en la qual es fa referència a aquesta qüestió indicant que el desglossament ofereix “unes dades que són cabdals per a l'adjudicació i per a l'execució del contracte, ja que serveixen per justificar un càlcul correcte i, en definitiva, per garantir que la fixació del preu és ajustada a dret.”

⁶ Així, per exemple, les resolucions del TACRC [739/2019, de 4 de juliol](#) o [506/2019, de 9 de maig](#), entre moltes altres. Ara bé, cal distingir entre la inexistència del desglossament i quan aquest desglossament no es recull als plecs, però sí a la memòria que acompanya la licitació. En aquest darrer cas, no es tracta d'un supòsit de nul·litat de ple dret que pugui justificar el desistiment del procediment de conformitat amb l'article 152.4. LCSP, tal com ha declarat, per exemple, el Tribunal Administratiu de Recursos Contractuals de la Junta d'Andalusia (TARCJA), a la Resolució [47/2023, de 3 de febrer](#). En aquest sentit, la Resolució [1144/2018, de 17 de desembre](#), del TACRC afirma que “El hecho de que la información desglosada se encuentre en la memoria económica, accesible a los licitadores en el expediente, y un resumen en el PCAP, además de no producir indefensión, se considera ajustado a lo dispuesto en el artículo 100.2 de la LCSP”.

En un altre ordre de coses, cal tenir present que quan el desglossament és exigible en els termes de l'article 100 de la LCSP, si el contracte es divideix en lots, l'exigència s'ha de complir per a cada un, com ha indicat, per exemple, el TARCJA a la seva Resolució [233/2018, de 2 d'agost](#).

⁷ Així ho ha declarat el TACRC en nombroses ocasions, per exemple, en les resolucions, per totes, [1263/2019, d'11 de novembre](#), [594/2019, de 30 de maig](#), en la més recent [711/2023, de 8 de juny](#), o en la [493/2021, de 30 d'abril](#), en què el Tribunal explicita que “la determinación del valor estimado y, en relación con él, del presupuesto de licitación de los contratos del sector público es una materia regida por el principio de discrecionalidad técnica”. En un sentit similar s'ha pronunciat el TCCSP, per totes, a la [Resolució 253/2023, de 13 d'abril](#), en què sintetitza aquesta qüestió afirmant que “en relació al mandat legal que el preu del contracte o el PBL siguin adequats al mercat, cal tenir en

Aquest aspecte és especialment rellevant perquè, fins i tot en els casos en què eventualment no sigui obligatori el desglossament en els termes previstos en els articles esmentats, la dita manca d'obligatorietat no s'ha de traslladar a la motivació ni a la justificació del PBL. És a dir, en la mesura que opera la doctrina sobre la discrecionalitat tècnica, i precisament atenent al que s'ha indicat respecte als preceptes, en tots els casos s'ha de justificar adequadament el cost de les prestacions.

Centrat el debat interpretatiu, cal advertir que no és la pretensió d'aquest informe l'anàlisi específica de situacions particulars que es puguin esdevenir en sectors d'activitat concrets, en la mesura que cadascun compta amb unes particularitats i singularitats de tal entitat que impossibiliten establir aquí una estructura de costos que pugui preveure les vicissituds –i en fi, els costos concrets– que hi concorren. Per tant, tenint en compte que no és possible establir una relació exhaustiva dels costos que s'haurien d'incloure en cada categoria, en la mesura que aquest aspecte dependrà de cada contracte concret, aquest informe enfoca el seu objecte en oferir pautes interpretatives i orientacions conceptuals per a la determinació de l'estructura mínima que hauria de contenir el desglossament de costos en els contractes de serveis i subministrament.

II. La primera de les qüestions que és procedent analitzar és l'eventual necessitat de realitzar el desglossament preceptuat per l'article 100.2. –això és, en costos directes i indirectes i “altres despeses eventuais”– per als contractes de subministrament.⁸

Certament, l'article 100.2 de la LCSP es troba inserit en el text de la llei al capítol I del títol III, titulat “normes generals”, i no distingeix, en la seva redacció, entre tipus de contractes, tal com han declarat en reiterades ocasions els tribunals administratius.⁹ Tanmateix, malgrat aquesta ubicació sistemàtica en un capítol que aplica a tots els contractes, independentment de la seva tipologia, cal discernir si el precepte és, en tots els aspectes i la literalitat, aplicable a totes les tipologies o, en canvi, ho és el mandat orientat per la seva finalitat, això és, la necessitat que el PBL sigui adequat als preus del mercat. De la lectura del precepte se'n desprèn que el mandat imperatiu no és el desglossament dels costos en els termes en què ho expressa l'article, considerat com un fi en si mateix, sinó que el desglossament apareix com la tècnica que realitza el deure dels òrgans de contractació. És a dir, el contingut objectiu, el nucli del precepte, el mandat que es dirigeix als òrgans –i que és el que efectivament resulta aplicable a la totalitat dels contractes, per la seva posició sistemàtica– es desprèn del primer incís de l'article 100.2, en establir que “els òrgans de contractació han de tenir cura que el pressupost base de licitació sigui adequat als preus del mercat”.

El desglossament del PBL en els termes exigits és una tècnica –però no l'única, ni se n'extreu un criteri de *numerus clausus*– per “tenir cura que el pressupost base de licitació

compte que el poder adjudicador disposa d'un marge de discrecionalitat per determinar ambdues magnituds.”

⁸ En l'Informe de la Junta Consultiva de Contractació Pública de l'Estat 42/18, a què s'al·ludeix a l'escrit de petició d'informe, es conclou, en relació amb la compra de material de papereria i oficina, així com material elèctric i de ferreteria, que “el desglose exigible en cada caso debe ser el adecuado a la naturaleza de las prestaciones del contrato (...) sin que en los casos en que estamos en presencia de prestaciones tan sencillas como los suministros indicados en la consulta, cuyos precios de mercado son determinables con mayor facilidad, resulte necesario el más amplio desglose exigido en el artículo 100.2. de la LCSP”.

⁹ Per totes, Resolució del TACRC [1153/2018, de 17 de desembre](#).

sigui adequat als preus del mercat”, tal com s’infereix de l’expressió que antecedeix la seva regulació –“a aquest efecte”–, i que, per tant, s’ha de posar en relació amb els fins perseguits per la norma, això és, la seguretat jurídica i la fixació d’un pressupost que s’ajusti al preu del mercat. La qüestió, doncs, és si es fa pivotar el nucli del mandat a l’exigència de l’adequació dels preus al mercat o al deure de desglossament. Fer-ho en el primer dels sentits porta com a conseqüència assumir que és possible la determinació de pressupostos base de licitació que, sense operar un desglossament com el que es refereix l’article 100.2, puguin acreditar l’adequació al preu del mercat, tot i les dificultats que això implica per a la seguretat jurídica i per al control; mentre que adoptar la segona de les posicions implica exigir per a totes les tipologies contractuals un desglossament que, en el cas dels subministraments de béns mobles, sense major complexitat, no és només contrari a l’eficiència i als fins perseguits, sinó que és en molts dels casos irrealitzable.

Per tant, aquesta darrera conclusió s’ha de negar, encara que no categòricament, si es circumscriu únicament als contractes de subministrament que no impliquin, per exemple, elements complementaris o accessoris. Això és així si s’atén al fet que, com s’ha dit, l’article 102.3 de la LCSP indica que el preu ha de ser “adequat per al compliment efectiu del contracte mitjançant l’estimació correcta del seu import, tenint em compte el preu general del mercat, en el moment de fixar el pressupost base de licitació”, de manera que la formació del PBL s’ha de posar en relació amb el preu, que ha de permetre el compliment efectiu del contracte, el que resulta de la correcta estimació del PBL, a partir de la seva adequació als preus del mercat. D’aquesta manera, el desglossament establert a l’article 100.2. LCSP obeeix a la necessitat d’ajustar-se als preus del mercat per determinar un preu, que haurà de ser-li necessàriament adequat si vol poder satisfer el compliment del contracte, no sembla que hagi de ser exigible tal desglossament per l’adquisició d’uns béns mobles, el preu dels quals es troba ja determinat –de manera unitària– al mercat, de manera que no és necessari desagregar la seva formació per a la consecució d’un preu “adequat”, que ja es troba determinat al mateix mercat i que, per tant, ja li és adequat.¹⁰

En definitiva, no sembla raonable imposar als òrgans de contractació el deure –com s’ha dit, de difícil o impossible compliment en ocasions– de practicar per als contractes de subministrament una descomposició dels costos al nivell exigít per als contractes de serveis. Tanmateix, d’aquest fet no se’n pot desprendre que s’estigui negant la necessitat de tenir en compte els costos que influeixen en la determinació i configuració del PBL.¹¹ La diferència

¹⁰ En aquest sentit, per exemple, la [Resolució 120/2021, de 13 de juliol de l’OARC del País Basc](#), que afirma, posant en connexió l’article 100.2 amb l’article 102 de la LCSP, que “el desglose (...) no parece tener sentido en los contratos de suministro, en los que dicho precio de mercado debe determinarse en función de los precios que los bienes muebles a adquirir suelen tener en el mercado”; i, en un sentit similar, [Acord 44/2021, de 12 de maig, del Tribunal Administratiu de Contractes Públics d’Aragó](#); [Resolució 84/2019, d’1 de febrer, del Tribunal Administratiu Central de Recursos Contractuals](#); [Resolució 3/2019 del Tribunal de Contractes de Madrid, de 9 de gener](#), o a la Resolució del [mateix Tribunal 491/2021, de 21 d’octubre](#), en què també afirma que “se advierte que en el caso de los suministros no existe razón de protección de derechos sociales que justifiquen el desglose de costes directos e indirectos, es más, la distinción podría atentar con el principio de secreto mercantil”.

¹¹ Son diversos els pronunciaments que han destacat l’aplicabilitat d’aquest mandat a les distintes tipologies contractuals. Així, per exemple, el TCCSP ha destacat en les seves resolucions [144/2020, de 7 d’abril](#), [132/2020, de 25 de març](#), i [285/2021, de 29 de setembre](#), tot i que referides a contractes de serveis que, “l’article 100.2 de la LCSP no distingeix en funció del tipus de contracte, sinó que es limita a exigir-lo amb caràcter general i en relació amb els costos directes, indirectes i altres eventuals costos, inclosos els costos salarials en el cas que es tracti de contractes en què el cost dels salaris de les persones destinades a la seva execució formin part del preu total del contracte”.

entre les tipologies contractuals –i dins d'aquestes, entre els diferents contractes, ja que s'ha d'atendre a la naturalesa de les prestacions concretes– radica en el nivell de detall que s'ha d'exigir, però no així en la negació del contingut literal de la llei, de l'adequació del PBL als preus del mercat. L'exempció del desglossament en costos directes i indirectes i altres despeses eventuais per el cas dels subministraments es dona precisament perquè l'adequació del pressupost base al mercat ve donada per la fixació dels preus unitaris en el mateix mercat.

Tot això s'ha de posar en relació amb el que diversos tribunals han declarat en relació amb el càlcul del pressupost per preus unitaris, tot i que en l'àmbit, majoritàriament, de contractes de serveis. És doctrina assentada i àmpliament reiterada que en el cas dels contractes en què el PBL es determina a partir de preus unitaris, no és procedent el desglossament en els termes de l'article 100.2 de la LCSP. I això, en la mesura que si el preu de mercat es determina en termes unitaris, el PBL s'ha de formar i desglossar per unitats de preu de mercat fins a la quantitat màxima prevista al plec –essent irrellevant el cost de les prestacions, precisament perquè s'estableix per unitats de preu–, de tal manera que en aquests casos s'entén el desglossament acomplert quan es determina per les unitats de preu per les unitats executades.¹²

Dels raonaments seguits fins aquest moment en resulta que, essent la finalitat dels preceptes analitzats la que s'exposa en els paràgrafs precedents, i obeint, per tant, a una determinació del PBL adequada per al compliment del contracte atenent al preu general de mercat, aquesta finalitat pot quedar igualment satisfeta en el cas de determinats contractes de subministraments malgrat que no existeixi el desglossament de costos amb el detall que exigeix l'article 100.2 LCSP. Com s'ha dit, en la mesura que la finalitat d'aquelles normes és ajustar el PBL al preu de mercat, i en la mesura que aquest preu de mercat, en el cas de determinats subministraments, ve determinat pel mateix mercat sense necessitat d'ulteriors operacions, el desglossament dels costos directes i indirectes en què hagi incorregut el productor –encara més allunyat si la contractista és tan sols una subministradora– no contribueix en res a la satisfacció dels fins perseguits.

Així doncs, sempre que es tracti del subministrament de béns mobles, que siguin productes finals, el preu dels quals es determina en el mercat i que s'adquireixi per preu unitari, no és

¹² En aquest sentit, per totes, resolucions del TACRC [618/2020, de 14 de maig](#), [1060/2021, de 2 de setembre](#), [80/2022, de 20 de gener](#), i [615/2023, de 18 de maig](#). En totes es fa referència a la resolució del mateix TACRC [177/2020, de 6 de febrer](#), en la qual s'afirma que “al tratarse de precios unitarios por informe según precios unitarios de mercado, el órgano de contratación al elaborar el presupuesto no calcula nada porque no tiene que hacerlo, ni costes directos e indirectos ni gastos eventuales para determinar unos precios por informe cuyos importes le vienen dados y determinados por los de mercado; pero sí cumple la exigencia legal pues el presupuesto se determina e integra por esos precios unitarios por unidad de ejecución y por el número de dichas unidades de ejecución.” A mode d'exemple il·lustratiu de la casuística, a la dita Resolució 1060/2021, de 2 de setembre, s'entén que el PBL s'ha determinat d'acord amb la LCSP, en tant que s'havia motivat el càlcul del preu unitari emprat, calculat en funció dels trams quilomètrics i places de vehicle; i a la Resolució 80/2022, de 20 de gener, esmentada, s'entén acomplert el desglossament en la mesura que el preu unitari s'havia configurat atenent a l'estudi de preu de mercat sobre els productes objecte del contracte i el volum de consum en els centres dependents del Sistema Nacional de Salut. També el TCCSP s'ha pronunciat en una línia similar, per exemple en la recent [Resolució 413/2023, de 28 de juny](#), en què recorda la doctrina en virtut de la qual si bé “respecte dels preus formulats en termes unitaris, no és preceptiu que l'òrgan de contractació en desglossi els costos que els conformen al PCAP”, no està eximit d'una “necessitat d'una mínima justificació dels conceptes que integren el pressupost base de licitació”.

exigible als òrgans de contractació el desglossament amb el nivell de detall exigít per l'article 100.2 LCSP, en la mesura que aquells costos ja vindran incorporats.¹³

No obstant això, aquesta conclusió troba limitacions, per la seva mateixa coherència interna, quan s'inclouin, dins del preu unitari màxim del subministrament d'un determinat element, prestacions accessòries o complementàries (que bé podrien ser altres materials a subministrar), cas en què, tot i efectuar-se per preus unitaris, s'exigeix el desglossament –si bé no necessàriament en termes de costos directes, indirectes i altres eventuais despeses– als efectes d'imputar al preu unitari aquelles prestacions, evitant preterir-ne el caràcter gratuít.¹⁴

Per tant, cal respondre la qüestió de si és necessari dur a terme el desglossament de costos preceptuat per l'article 100.2 de la LCSP –això és, en costos directes i indirectes i altres despeses eventuais– en els contractes de subministraments, en el sentit que no és necessari en cas de contractes de subministraments de béns mobles que no incloquin prestacions complementàries licitats per preus unitaris, per bé que el PBL s'ha de determinar incloent-hi tots els costos i les despeses que influeixin en la prestació, adequats al preu del mercat.¹⁵

III. Com es desprèn d'una interpretació sistemàtica de la regulació del contracte de subministrament –i, en fi, del seu substrat justificatiu–, i es veu confirmat per la sistematització dels requisits exposats en la consideració jurídica anterior, l'estructura de costos dels contractes de subministraments se situa a una esfera diferenciada de la dels contractes de serveis. Com ja s'ha apuntat, atenent a la complexitat d'establir una estructura única per als diferents contractes de serveis –per la quantitat i disparitat d'objectes que hi troben cabuda i l'elevat grau de singularitat que presenten els costos directes i indirectes per a un sector concret d'activitat–, els criteris que es formulen a continuació s'han d'entendre sens perjudici de les especificitats de cada sector.

En la mesura que l'article 100.2. és el que estableix el desglossament dels costos en directes, indirectes i "altres despeses eventuais", cal plantejar-se què implica cadascuna d'aquestes categories i, en particular, què s'ha d'entendre per aquestes altres despeses eventuais, tenint en compte que l'article 101.2 preceptua que s'ha de tenir en compte per al càlcul del VEC "els costos derivats de l'aplicació de les normatives laborals vigents, altres costos que es derivin de l'execució material dels serveis, les despeses generals d'estructura i el benefici industrial".

La qüestió de fons, doncs, és la determinació de la relació existent entre l'article 100 i 101 de la LCSP, per poder avançar, en un segon estadi, a la determinació de l'estructura de costos. Respecte a l'ús de conceptes dispars als articles 100.2 i 101.2 de la LCSP, tenint en compte

¹³ Conclusió a la qual, en un altre ordre de coses, arriba també la Junta Consultiva de Contractació Administrativa de Canàries, a la [Recomanació 1/2021, de 28 d'octubre](#), afirmant "la no necesidad de este desglose en los supuestos de bienes muebles cuyo precio se determina por el propio mercado".

¹⁴ Aquest és el cas, per totes, de la Resolució del [TACRC 1374/2022](#), de 3 de novembre, en la qual s'indica que l'existència de prestacions "accessòries" o "complementàries" sense desglossar, poden portar a inferir que es tracten de prestacions gratuïtes sense contraprestació, i no en canvi amb un preu independent inserides dins el preu unitari màxim.

¹⁵ En aquest sentit, l'Informe 42/18, de la JCCPE, ja esmentat, i la Resolució del [TACRC 547/2023](#), de 27 d'abril, recorden la necessitat que per a l'elaboració del PBL dels contractes de subministraments es tinguin en compte tots els costos que duen a la seva formació.

que PBL i VEC parteixen d'una mateixa noció econòmica i responen a una mateixa finalitat – garantir que el preu del contracte resulti adequat per a satisfer-ne l'objecte–, i que, tot i no tenir el mateix abast –en tant que el VEC inclou, com és sabut, pròrrogues i possibles modificacions–, estan units per un vincle evident que emergeix del càlcul del cost econòmic de la prestació que es licita –fins el punt que no seria concebible que el càlcul dels costos que dona lloc al PBL diferís substancialment del que dona lloc al VEC–, la diferència observada entre els conceptes enumerats entre un i altre precepte, s'ha d'entendre no com una relació d'exclusió, sinó de concreció, quan no d'identitat. La relació entre els articles 100 i 101 de la LCSP doncs, és més aviat de gènere i espècie, això és, els costos a què fa referència el primer cristal·litzen en els conceptes –“altres costos”, “despeses generals d'estructura” i “benefici industrial”– del segon.¹⁶

De tot això se'n deriva la lògica conclusió que PBL i VEC formen part del que podria considerar-se nocions que integren un mateix continu interpretatiu, que per aquest motiu porta a les referides consideracions, i del que se'n pot extreure una estructura comuna per a la seva determinació. En relació amb l'article 101.2, precisament, per part de la doctrina i la jurisprudència dels tribunals de recursos contractuals s'ha entès aplicable l'article 131 del RGLCAP, que per al contracte d'obres estableix la relació entre el pressupost base d'execució material i el de licitació, determinant la inclusió –i el percentatge– de les despeses generals i del benefici industrial als contractes de serveis, com a criteri orientatiu, en tant que “referent general”, fent extensiva l'estructura dels elements que aquell article estableix per als contractes d'obres, a les altres tipologies contractuals, encara que amb algunes reserves.¹⁷ L'aplicabilitat de l'article 131 RGLCAP, doncs, ha sigut admesa atesa la manca d'un precepte equivalent per als contractes de serveis i en la mesura que opera com un element orientatiu, que inspira a la resta, per considerar aquests que el sistema es

¹⁶ En aquest sentit, el TCCSP ha declarat en les resolucions [341/2019, de 13 de novembre de 2019](#), i en la més recent [44/2023, de 25 de gener de 2023](#), que “a l'hora de valorar la completesa de la informació continguda en els documents reguladors de la licitació i la correcció del càlcul del valor estimat del contracte, cal tenir en compte que, tot i la no coincidència entre ambdós preceptes sobre les partides de despesa a incloure en un i altre concepte econòmic –pressupost base de licitació i valor estimat del contracte–, i la manca de definició de cadascuna, els conceptes enumerats per l'article 101.2 de la LCSP per al valor estimat del contracte integren també el pressupost base de licitació en la mesura que els costos a què fa referència l'article 100.2 de la LCSP es concreten en els que detalla l'article 101.2 de la LCSP”.

¹⁷ En aquest sentit es pronuncia, per exemple, la JCCPE en els Informes [40/19](#) –afirmant l'aplicació del percentatge “a falta de una disposición específica, y en la medida en que el órgano de contratación los considere adecuados a la naturaleza de la prestación contractual y a las características propias del contrato en cuestión”– i [50/08](#) i el TACRC, per exemple, a la Resolució [683/2016, de 9 de setembre](#) –qualificant-lo d'element inspirador. Ara bé, una cosa és que es pugui entendre aplicable com a criteri orientatiu per a configurar el PBL, i en el terreny conceptual, i una altra que sigui exigible la seva aplicació –especialment pel que fa als percentatges que inclou–, i que la seva inaplicació motivi, en contractes de serveis, la nul·litat dels plecs. Aquesta pretensió ha estat desestimada per el TACRC, per exemple a les resolucions [1144/2018, de 17 de desembre](#), o [592/2019, de 30 de maig](#). Per la seva banda, el TCCSP recorda en la recent [Resolució 268/2023, de 19 d'abril](#), “respecte del percentatge previst per les despeses generals d'aquesta contractació que es concreta en un 5%, cal posar de manifest que l'article 131 del Reglament de la Llei de contractes de les administracions públiques, quan es refereix a les despeses generals d'estructura i indica una xifra compresa entre el 13 al 17% sobre el pressupost d'execució material, s'està referint al contracte d'obres; mentre que, per al contracte de serveis, l'article 197 del Reglament, que també distingeix entre el cost directe o indirecte de les unitats a executar i preveu l'increment per atendre despeses generals i el benefici industrial del contractista, no precisa en canvi un percentatge concret de referència”, de manera que no en nega l'aplicació però afirma la improcedència d'al·legar aquest percentatge.

construeix a partir de la regulació del contracte d'obres. Tot i que aquest argument no és compartit plenament per aquesta Junta, que s'inclina per considerar que la seva aplicabilitat no és directa sinó que ve mediada precisament per la llacuna d'un precepte equivalent, i per dotar de coherència la interpretació normativa –actuant com una espècie de clàusula de tancament–, sí que ho és la conseqüència, això és, que la dita regulació orienta la interpretació de l'estructura de costos dels contractes de serveis.

D'acord amb el que s'ha afirmat i atesa l'estreta relació dels articles 101.2 i 100.2 de la LCSP, de la qual se'n pot extreure una estructura comuna per a la determinació del PBL i del VEC, semblaria no tenir sentit predicar l'extensió de l'article 131 RGLCAP en relació amb l'estructura dels costos per al càlcul del VEC, i no així per al pressupost base de licitació.

Tanmateix, l'article 131 del RGLCAP, que operaria com a “esquema interpretatiu” a partir del qual discernir els costos que ha d'integrar el PBL, utilitza l'expressió “despeses generals d'estructura” com a integrador de “les despeses generals”, altres despeses i del “benefici industrial”, mentre que la LCSP recull en diferents preceptes aquests conceptes en l'àmbit dels serveis fent referència a “altres despeses eventuais”, a “altres despeses que deriven de l'execució material” i a “les despeses generals d'estructura i el benefici industrial” –malgrat, com s'ha dit, d'acord amb el contingut literal de l'article 131 en el cas de les obres el benefici industrial està inclòs en les despeses generals d'estructura. En tot cas, interpretant conjuntament les referències que contenen l'article 100.2 de la LCSP a “altres despeses eventuais” calculades per a la determinació del PBL; l'article 101.2 de la LCSP a “altres costos que es deriven de l'execució material dels serveis, les despeses generals d'estructura i el benefici industrial” que, com a mínim, s'han de tenir en compte per al càlcul del VEC; i l'article 131 del RGLCAP a “despeses generals d'estructura que incideixen sobre el contracte” que integren el PBL dels contractes d'obres; es pot inferir que, malgrat que s'emprin tres terminologies diferents, quan s'aplica als contractes de serveis, totes s'han de subsumir en la categoria genèrica de despeses generals.¹⁸

D'altra banda, una interpretació ajustada a la Llei –i, fins i tot, a la denominació mateixa dels conceptes– porta a assumir que els costos directes i indirectes ho són per raó de l'objecte del contracte particular, és a dir, que no són permanents ni immutables, ni existeixen com a tals amb independència de l'objecte concret, i, en canvi, les despeses generals d'estructura existirien encara que no es concretessin en el contracte particular, en la mesura que són aquelles necessàries per possibilitar el desplegament de l'activitat de l'empresa. És a dir, els costos directes i indirectes són costos mediats per la seva relació de proximitat amb l'execució material del contracte, i que es justifiquen i particularitzen per la vinculació amb un contracte concret, i no així amb les despeses necessàries per a l'existència de la contractista

¹⁸ Es pot entendre que aquestes diferències operen únicament en el *nomen iuris*, en la mesura que l'article 131 del RGLCAP es refereix a despeses generals d'estructura per integrar en el seu si les “despeses generals de l'empresa, despeses financeres, càrregues fiscals, impost sobre el valor afegit exclòs, taxes de l'Administració legalment establertes i demés despeses derivades de les obligacions del contracte” i en segon terme “el benefici industrial”, i, en canvi, l'article 101.2 de la LCSP distingeix entre “costos que es deriven de l'execució material dels serveis, les despeses generals d'estructura i el benefici industrial”, de manera que el que l'article 131 del RGLCAP subsumeix dins la qualificació genèrica de “despeses generals d'estructura”, la llei ho particularitza com a categoria pròpia. A aquesta conclusió hi contribueix el fet que l'article 100.2 de la LCSP es refereix a “altres despeses eventuais”, les quals distingeix dels costos directes i indirectes, fàcilment aproximables a les que deriven de l'execució material de la prestació a què fa referència l'art. 101.2 de la LCSP i el mateix 131 RGLCAP –en relació amb el 130 del mateix RGLCAP–, integrant-hi així aquells costos.

per desenvolupar la seva activitat –amb independència del contracte de la que eventualment resulti adjudicatària.¹⁹

És, doncs, l'execució material de la prestació concreta la que disciplina els costos directes i indirectes –que, a més, són qualificables com a tal precisament en atenció a aquella–, mentre que les despeses generals –molt gràficament denominades d'estructura– obeeixen a un estadi previ, diferenciat del contracte concret, vinculat a l'existència de l'empresa i al desenvolupament de la seva activitat. De manera que els costos indirectes i directes són endògens al contracte, i per tant es generen necessàriament per la seva vinculació amb aquell, mentre que les despeses generals, vinculades a “l'estructura” preexistent, no.

En aquest ordre de consideracions, l'estructura mínima que hauria de tenir el desglossament de costos en els contractes de serveis respon a un esquema que inclogui, amb la connexió concreta en atenció a l'objecte, al sector i a les particularitats de la licitació en qüestió, els costos directes, els indirectes, les despeses generals i el benefici industrial. Així, establerta aquesta delimitació conceptual, i un cop determinada la relació entre l'article 100 i el 101 de la LCSP, així com la integració interpretativa dels articles 130 i 131 del RGLCAP, procedeix analitzar quins conceptes i elements podrien integrar les quatre categories.

Pel que fa als costos directes i indirectes, i atenent al que ja s'ha indicat, no implica especials dificultats interpretatives entendre que els costos directes venen a suposar aquells que afecten directament a la prestació –i, per tant, el contracte–²⁰, mentre que els indirectes respondrien a aquells que, vinculats al contracte, afecten a tota la prestació sense vincular-se a un cost directe en particular. Si anteriorment s'ha entès que l'article 131 del RGLCAP opera com un marc interpretatiu, en la línia en què s'han pronunciat diversos òrgans, res impedeix aplicar la mateixa analogia amb l'article 130 del mateix RGLCAP, que ofereix una sistematització dels elements que componen els costos directes i indirectes per obres.²¹

¹⁹ En aquest sentit, l'Informe 40/19 de la JCCP, ja esmentat, en definir els costos generals com “aquellos que no tienen la consideración de coste del servicio por cuanto no dependen directamente de la prestación de este, sino que constituyen realmente costes derivados de la actividad general de la empresa contratista”; l'Informe [50/08](#) d'aquella mateixa Junta en el qual es definien els costos generals, aplicats per analogia de l'article 131 del RGLCAP com a “aquellos que no guardan una relación directa con la ejecución de contrato ni con las obligaciones derivadas del mismo”; la Recomanació 1/2021 de la Junta Consultiva de Canàries, també esmentada, en afirmar que “El concepto de gastos generales de estructura hace referencia a aquellos que deben tenerse en cuenta a la hora de determinar el precio del contrato, deducidos de los conceptos que integran el presupuesto base de licitación, y que no guardan una relación directa con la ejecución del contrato ni con las obligaciones derivadas del mismo; es decir, son aquellos desembolsos relacionados con un proyecto de cualquier tipo por el mero hecho de tener una actividad en funcionamiento y engloba los gastos necesarios para no cesar la actividad, pero que no están directamente relacionados con los productos o servicios que se ofrecen y por lo tanto no aumentan los beneficios de la empresa, por ejemplo, los costes del gas, electricidad, limpieza, etc.”; i la [Resolució 22/2023](#) del TARCJA, si bé referida a un cas de justificació d'oferta anormal. Tanmateix, part de la doctrina ha considerat que els costos indirectes inclouen, per la seva naturalesa, les despeses generals –per exemple, el TACP de Madrid en les resolucions [3/2019, de 9 de gener](#) i [7/2021, de 12 de gener](#), associa els costos directes amb els propis de l'execució del contracte i els indirectes amb el benefici industrial i les despeses generals.

²⁰ La IGAE els defineix en el seu manual de [Principis generals sobre comptabilitat analítica de les Administracions públiques](#), com a “aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto”.

²¹ D'acord amb aquest precepte “se considerarán costes directos: a) La mano de obra que interviene directamente en la ejecución (...); b) Los materiales (...) que quedan integrados en la unidad de que

Sense pretendre que aquesta analogia s'apliqui als elements concrets del contracte de serveis, l'extracció del criteri que l'informa a partir d'aquella sistematització, ve a confirmar els conceptes indicats.

Pel que fa als costos laborals, i especialment en aquells contractes que siguin singularment intensius en mà d'obra, resulta necessari incloure'ls dins els costos directes, amb la desagregació que s'indica en la consideració jurídica següent si concorren les circumstàncies descrites. En aquest sentit, la LCSP distingeix entre “costos salarials” a l'article 100 i “costos laborals” als articles 101 i 102, referint-se a elements diferents, que no varien només en el *nomen iuris*, sinó que al·ludeixen a realitats conceptuals diferents. Així, mentre que els costos salarials –que són els que s'han de desagregar quan correspongui en els termes del darrer incís de l'article 100.2. LCSP– s'han de restringir a les percepcions salarials, el més ampli concepte de costos laborals, que inclou, a més dels costos salarials, d'altres com les cotitzacions obligatòries a la Seguretat Social o els elements vinculats al conveni sectorial d'aplicació, hauria d'inserir-se també en l'estructura de costos. En aquest sentit, no sembla que pugui entendre's que la resta de costos laborals que no pertanyen pròpiament a l'esfera salarial puguin derivar-se *per se* a la categoria de costos indirectes, fins i tot quan es composin únicament de cotitzacions a la seguretat social, que per raó de l'adscripció concreta a la prestació, integren la categoria de costos directes. Com s'ha dit, tals conceptes –costos directes i indirectes– s'han de distingir de les “altres despeses eventuais” en què són inseribles les despeses generals o d'estructura i el benefici industrial.

En aquest sentit, essent aplicable l'article 131 del RGLCAP en els termes que s'han exposat, no s'aprecien motius per no considerar aplicables, en els mateixos termes i sempre de manera subsidiària al que s'apreciï al cas concret, i atenent a la naturalesa de la prestació contractual, els percentatges d'aquest article quant als costos generals i al benefici Industrial, com a criteri orientatiu, però en cap cas obligatori.²²

Ara bé, a l'efecte d'establir un criteri de ponderació, pot tenir-se en compte per a les despeses generals la complexitat de la prestació en el sector d'activitat concret que pressuposi la necessitat de disposar d'una determinada estructura que justifiqui un major percentatge de despeses generals, a fi d'evitar la preterició d'aquestes despeses inserides en els costos directes o indirectes, així com un desequilibri en l'onerositat del contracte. Així, per ponderar la dita complexitat es pot considerar indicat observar les “barreres d'entrada” al

se trate o que sean necesarios para su ejecución; c) Los gastos de personal, combustible, energía, etc. que tengan lugar por el accionamiento o funcionamiento de la maquinaria e instalaciones utilizadas en la ejecución (...); d) Los gastos de amortización y conservación de la maquinaria e instalaciones anteriormente citadas” i “se considerarán costes indirectos: Los gastos de instalación de oficinas (...), comunicaciones, edificación de almacenes, talleres, pabellones (...), laboratorio, etc., los del personal técnico y administrativo adscrito exclusivamente a la obra y los imprevistos. Todos estos gastos, excepto aquéllos que se reflejen en el presupuesto valorados en unidades de obra o en partidas alzadas, se cifrarán en un porcentaje de los costes directos, igual para todas las unidades (...).”

²² Recorda el TARCJA a la [Resolució 527/2022, de 7 de novembre](#) que no és acceptable impugnar una estructura de costos amb uns percentatges diferents sobre la base de l'article 131 RGLCAP, per a contractes de serveis. Una conclusió similar es pot inferir de la Resolució del TCCSP [268/2023, de 19 d'abril](#), en què es rebutja la possibilitat d'acollir l'al·legació del recurrent sobre la base que un percentatge en concepte de despeses generals d'un 5% és insuficient –tenint en compte el que disposa l'article 131 RGLCAP– en un contracte de serveis.

sector en què s'emmarca la licitació, entre les quals s'inclou necessàriament el grau de regulació, a més d'altres aspectes que poden contribuir a calibrar-ne el percentatge.²³

En tot cas, la determinació del percentatge concret constitueix un criteri inserit dins la discrecionalitat tècnica, a la qual és aplicable aquesta doctrina.

IV. Del desglossament que s'ha indicat als paràgrafs precedents, adquireix particular importància el dels costos salarials, que s'han de desagregar per gènere i categoria, d'acord amb el que indica l'article 100.2 de la LCSP *in fine*. El primer element que s'ha de tenir en compte en aquest punt és l'ús de l'expressió costos salarials, i no així laborals –distinció que ja s'ha fet explícita en la consideració jurídica anterior. A més, la particularitat del desglossament allí preceptuat és l'acotació de l'obligatorietat a un supòsit concret i no a tots els contractes.

Com a premissa cal recordar que, si bé sota la vigència del TRLCSP –i, per tant, sense una menció explícita com la que avui es troba en aquest article 102 de la LCSP– era àmplia la doctrina dels tribunals contractuals considerant que els convenis laborals no eren vinculants per a l'òrgan de contractació, per no existir un import mínim a imposar-li en la configuració del PBL, sinó que constituïen un indici al qual es podia acudir per determinar el preu, subordinant-se així la normativa laboral als principis d'eficiència i d'estabilitat pressupostària i control de la despesa, la LCSP vigent ha operat un canvi de paradigma, de manera que existeix una vinculació major i més intensa amb la normativa laboral.²⁴ Aquesta vinculació és la que implica que els costos laborals derivats dels convenis col·lectius ja no operin únicament com a font de coneixement a l'efecte de determinar el preu general del mercat, sinó que adquireixen força vinculant. És imperatiu, doncs, desagregar els costos salarials atenent al conveni col·lectiu de referència, element de destacada importància per determinar l'adequació a dret del PBL.

La qüestió rau a determinar quan és obligatori el desglossament dels costos salarials, a la vista de la literalitat de l'article 100.2 de la LCSP, que al·ludeix als "contractes en què el cost dels salaris de les persones ocupades per a la seva execució formin part del preu total del contracte". Així, és obligatori el desglossament esmentat únicament en els contractes de

²³ La Junta Consultiva de Canàries proposa en la Recomanació 1/2021, de 28 d'octubre, ja esmentada, atendre a la complexitat de la licitació per a la ponderació en el cas concret del percentatge a aplicar en concepte de despeses generals, al·ludint al concepte de "major o menor regulació". D'altra banda, convé recordar que per als contractes d'obres i sota la vigència del derogat [Reglament general de contractació de l'Estat](#) de 1975, el Departament de Presidència va emetre l'[Ordre d'11 d'abril de 1989](#), fixant per al seu departament un percentatge del 16% en concepte de despeses generals; i que, ja sota la vigència de l'actual RGLCAP del 2001, el Ministeri de Foment va emetre l' [Ordre FOM/1824/2013, de 30 de setembre](#), en virtut de la qual establia, per als contractes d'obres competència d'aquell departament, un 13% en aquest concepte.

²⁴ Per exemple, sota la vigència del TRLCSP anterior, la Resolució del [TACRC 37/2018, de 19 de gener](#), indicava que, a fi de fixar el preu general del mercat, l'existència d'un conveni col·lectiu i el seu contingut era una font de coneixement a la qual podia acudir l'òrgan de contractació per determinar el valor estimat, però no la única i, en aquest sentit, considerava que no era admissible que el PBL s'hagués de determinar tenint en compte les clàusules de subrogació laboral imposades en un conveni col·lectiu. A la subordinació de la normativa laboral als principis d'eficiència i d'estabilitat pressupostària i control de la despesa hi feia referència el TACRC, sota la vigència del TRLCSP, per exemple, en la Resolució [366/2018, de 13 d'abril](#), i [707/2016, de 16 de setembre](#), així com en les resolucions allí citades.

serveis i no només quan siguin importants els costos laborals en la quantia del preu total del contracte, ni només quan aquests costos integrin el preu total del contracte –ja que en qualsevol objecte hi intervindrà d'una o altra manera un cost laboral necessari per a la determinació del preu–, sinó quan el cost dels salaris de les persones empleades a més de ser un cost sigui també preu, això és, quan el preu es defineixi per unitats de temps i treball i, per consegüent, els costos salarials integrin essencialment el preu del contracte.²⁵ A aquests dos requisits –que es tracti d'un contracte de serveis en què el cost principal sigui salarial i que aquests costos formin part del preu del contracte–, se li suma un darrer, que en puritat és conseqüència dels anteriors. Perquè sigui obligatori el desglossament per categoria i gènere, el cost salarial ha de ser el dels treballadors vinculats a l'execució del contracte que realitzen la prestació directament per a l'Administració –i no així per al públic en general–, en la mesura que és en aquests en què l'Administració controla l'execució del servei que se li presta, ja que se li presta directament.²⁶ Addicionalment, cal apuntar la no obligatorietat del desglossament en els casos en què es desconeixi la composició de la plantilla que estarà afecta a l'execució del contracte.²⁷

En tot cas, el compliment dels criteris que determina l'obligació del desglossament en els termes exposats no implica la incorrecció del que sigui efectuat en aquests termes en contractes en què no hi hagi la dita obligació perquè els costos salarials no suposin el cost principal del contracte ni integrin el preu. En aquests contractes, aquell compliment matisa l'obligatorietat, esdevenint opcional, i havent d'atendre en tot cas al grau d'intensitat que per als costos suposi la mà d'obra.²⁸ En tot cas, d'això no se'n deriva que per als contractes que no es trobin inclosos en el supòsit de fet que descriu l'incís final que s'analitza de l'article 100.2 LCSP no sigui necessari el desglossament de costos, ni la inclusió dels costos laborals –i per tant salarials–, sinó que no és imperatiu que es realitzi amb el nivell de detall exigint per aquest article.

Sobre la base de les consideracions anteriors, la Comissió Permanent de la Junta Consultiva de Contractació Administrativa formula les següents

²⁵ En aquest sentit ho ha afirmat el TACRC en una consolidada doctrina –per totes, la Resolució 739/2019, de 4 de juliol, ja esmentada, i les resolucions [633/2019, de 13 de juny](#), [1007/2019, de 31 de juliol](#), [822/2021, d'1 de juliol](#), i [1424/2022, d'11 de novembre](#), també acollida pel TCCSP –per exemple, en la Resolució 349/2019, de 20 de novembre.

²⁶ En aquest sentit, per totes, la Resolució [1496/2019, de 19 de desembre](#), exemplifica en els contractes de vigilància, seguretat o neteja els contractes en què procedeix la desagregació per gènere per formar part dels costos salarials dels costos econòmics principals del contracte –premissa que acaba per restringir l'obligatorietat als contractes de serveis en què la prestació s'executa, a més, directament per a l'Administració, excloent-se aquells en què la prestació personal es realitza per al públic en general–; i la [SAN 116/2019, de 2 de febrer](#).

²⁷ En la resolució [1333/2019, de 18 de novembre](#), el TACRC afirma que “el mandato legal citado no puede interpretarse de forma extrema en el sentido que obligue a desagregar lo inexistente o desconocido, pues no se puede obligar a lo imposible: Quiere ello decir que, efectivamente, si el convenio de referencia no establece diferencias retributivas por razón de género, y, además, no se impone ni en el PCAP ni en norma alguna una distribución por géneros del concreto personal mínimo exigido que ha de adscribirse a la ejecución de las prestaciones del contrato, no cabe sino concluir que el citado desglose con desagregación por géneros de los costes salariales estimados según convenio laboral aplicable no puede establecerse en el PCAP ni en el documento regulador de la licitación y del contrato, por lo que no se puede infringir por ello el citado artículo 100.2 de la LCSP.”

²⁸ En aquest sentit, la resolució del TARCJA [62/2021, de 25 de febrer](#).

CONCLUSIONS

I. L'article 100.2 de la LCSP anuncia l'obligació dels òrgans de contractació d'elaborar el pressupost base de licitació tenint cura de garantir-ne l'adequació als preus de mercat i, a aquest efecte, l'obligatorietat de desglossar els costos presos en consideració per a la seva determinació. Aquesta obligació s'ha d'interpretar a partir de la interrelació dels articles 100 i 101 de la LCSP, en la mesura que les categories de costos directes i indirectes i altres despeses eventuais s'han de relacionar amb les d'altres despeses que es derivin de l'execució material dels serveis, les despeses generals d'estructura i el benefici industrial, amb la finalitat d'ajustar el màxim possible el resultat del dit càlcul al preu adequat al mercat. Així, pressupost base de licitació, valor estimat de contracte i preu s'han d'entendre com a nocions que integren un mateix continu interpretatiu, que tenen com a finalitat la satisfacció de la prestació –garantida a partir de l'establiment d'un preu suficient– i l'adequació del preu del contracte al preu general del mercat, sense que en la seva formació concorrin elements que acabin per privilegiar determinats costos que no es conciliiïn amb la necessitat de la contractació.

II. Per als contractes de subministraments de béns mobles determinats per preu unitari i que no incloguin prestacions accessòries no desglossades, en el càlcul del preu unitari màxim no és necessari realitzar el desglossament en els termes prescrits en l'article 100.2 de la LCSP, en la mesura que el mandat d'adequar el pressupost base de licitació al preu del mercat ja es realitza en aquests casos, en què els preus venen determinats pel mercat, que els proveeix com a productes finals. En aquests casos, tenint en compte que els costos en què ha incorregut el productor del subministrament són de difícil –o impossible– càlcul i aliens als costos del contracte –l'objecte del qual es relaciona amb el subministrament i no així amb la producció– no és exigible el desglossament en costos directes i indirectes i despeses generals, la qual cosa no implica que el càlcul del pressupost base de licitació no s'hagi de justificar convenientment.

III. Per a la definició de l'estructura de costos per als contractes de serveis cal atendre a l'objecte del contracte i, en particular, a les singularitats i especificitats que presenta el sector o sectors d'activitat en què s'insereix. En tot cas, l'estructura mínima de costos per als contractes de serveis hauria d'obeir a un esquema articulat al voltant de l'estimació dels costos directes, els indirectes, les despeses generals i el benefici industrial, amb la possibilitat d'estimar els percentatges a imputar a aquests darrers aplicant subsidiàriament els establerts a l'article 131 RGLCAP, en els termes apuntats en la consideració jurídica III d'aquest informe.

IV. Pel que fa al desglossament dels costos salarials per gènere i categoria professional, només és necessari desagregar-los en aquells termes quan els costos salarials que constitueixen el cost principal del contracte no només són un cost, sinó que són element integrador del preu i, per tant, aquest es defineix per unitats de preu i de treball i, en darrer terme, la prestació la rep directament l'Administració, i no així la ciutadania o el públic en general. En la resta de casos, en què no impera l'obligació de desagregar en aquests termes els costos salarials, el càlcul dels costos laborals requereix la justificació corresponent.

Barcelona, 29 de setembre de 2023