



**La Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado ha aprobado, en su sesión de 16 de junio de 2026, el siguiente informe:**

**Informe 39/2025**

**Materia: Criterios para determinar el coste efectivo de los encargos en el caso de subcontratación conforme al artículo 32 de la LCSP**

## **ANTECEDENTES**

El Interventor General de la Administración del Estado ha dirigido consulta a esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado del siguiente tenor:

*“En el ejercicio de la función interventora, se han planteado diversas cuestiones sobre el concepto del “coste efectivo soportado” por los medios propios para las actividades objeto de los encargos que se subcontraten con empresarios particulares, a que hace referencia el apartado segundo del artículo 32 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, LCSP).*

*Concretamente, en la intervención previa de los abonos durante la ejecución de los trabajos en los encargos a medios propios, la letra a) del apartado Octavo. 2.3 del Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de julio de 2018, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de los contratos del sector público y encargos a medios propios, prevé como extremo de preceptiva comprobación: «a) Que existe certificación o documento acreditativo de la realización de los trabajos y su correspondiente valoración así como justificación del coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades que se subcontraten».*



*En ausencia de desarrollo reglamentario del concepto “coste efectivo soportado” contemplado en el artículo 32 de la LCSP, se plantea el alcance de dicho concepto y la forma de acreditación del mismo.*

*Habida cuenta de la relevancia y alcance general de dicha cuestión, esta Intervención General estima oportuno su elevación a la consideración de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado.*

### ANTECEDENTES

*De acuerdo con el apartado primero del artículo 32 de la LCSP, «los poderes adjudicadores podrán organizarse ejecutando de manera directa prestaciones propias de los contratos de obras, suministros, servicios, concesión de obras y concesión de servicios, a cambio de una compensación tarifaria, valiéndose de otra persona jurídica distinta a ellos, ya sea de derecho público o de derecho privado, previo encargo a esta, con sujeción a lo dispuesto en este artículo, siempre y cuando la persona jurídica que utilicen merezca la calificación jurídica de medio propio personificado respecto de ellos de conformidad con lo dispuesto en los tres apartados siguientes, y sin perjuicio de los requisitos establecidos para los medios propios del ámbito estatal en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. El encargo que cumpla dichos requisitos no tendrá la consideración de contrato.».*

*Con relación a la compensación tarifaria, el apartado segundo del mencionado precepto dispone que la misma «se establecerá por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente y, en la forma que reglamentariamente se determine, atendiendo al coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares en los casos en que este coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas. Dichas tarifas se calcularán de manera que*



*representen los costes reales de realización de las unidades producidas directamente por el medio propio».*

*Conforme a lo expuesto, la norma prevé dos sistemas diferenciados:*

- tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado, para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente.*
- coste efectivo soportado por el medio propio, para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares, en la forma que reglamentariamente se determine, con el límite del importe que resultaría de aplicar las tarifas del medio propio para dichas actividades.*

#### CONSIDERACIONES

*Como ha quedado expuesto, la normativa vigente en materia de contratación pública contiene en sus artículos 32 y 33 regulación relativa a los encargos a medios propios, disponiendo que los servicios realizados por los mismos se facturarán en la forma que proceda en función de que las actuaciones objeto del encargo sean realizadas por el medio propio, o por el contrario sean objeto de subcontratación con empresarios particulares (el subrayado es añadido nuestro): «La compensación se establecerá por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente y, en la forma que reglamentariamente se determine, atendiendo al coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares en los casos en que este coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas».*

*Ante la ausencia del desarrollo reglamentario previsto en la norma, se ha observado la aplicación de diferentes líneas de actuación por parte de los distintos medios propios para la facturación de las actuaciones subcontratadas, algunos de los cuales han*



*incluido en las correspondientes resoluciones de fijación de tarifas para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio, tarifas específicas para los supuestos de subcontratación de actividades con particulares. En estos casos, la forma de proceder presenta diferencias entre los distintos medios propios, en función de las circunstancias propias de cada uno de ellos. En otros supuestos, se definen los criterios para la determinación del coste efectivo de la subcontratación al margen de las tarifas aprobadas.*

*En cualquiera de los supuestos, la problemática que surge de las diferentes prácticas seguidas por las entidades que ostentan la consideración de medio propio de los poderes adjudicadores y que determinan la formulación de la presente consulta podría sintetizarse en las siguientes*

#### CUESTIONES

- 1. Partidas de coste admisibles en el concepto de “coste efectivo soportado” en el supuesto de subcontratación por parte del medio propio de actividades objeto del encargo.*
- 2. Posible imputación en la determinación del “coste efectivo soportado” en la subcontratación de coeficientes a tanto alzado a aplicar al importe facturado por el proveedor, destinados a la repercusión de gastos generales de la entidad (gastos de estructura, gastos de departamentos horizontales, costes de personal no directamente encargado de la ejecución de los trabajos ...), previstos de manera genérica para cualesquiera encargos suscritos por el medio propio, y, en su caso, necesaria actualización de dichos porcentajes al periodo temporal al que se aplican.*
- 3. Procedencia de la fijación de tarifas por parte de la entidad pública de la que depende el medio propio personificado para las actividades objeto del encargo que son subcontratadas con particulares, ante la ausencia de desarrollo reglamentario del concepto de “coste efectivo” previsto en la Ley.*



*Adecuación a la LCSP de dichas resoluciones de tarifas para las actividades subcontratadas, a la vista de que dicha ley únicamente prevé esta posibilidad para el supuesto de actividades realizadas por el medio propio con sus propios medios.*

4. *Admisibilidad de la determinación de las partidas a incluir en el concepto “coste efectivo” de la subcontratación mediante procedimiento distinto del previsto en la cuestión anterior.*
5. *Procedencia de la fijación por parte de la entidad pública de la que depende el medio propio personificado de tarifas específicas para actividades realizadas en parte por el medio propio, en parte por particulares; sistema adecuado de fijación de estas tarifas.*
6. *En el caso de entidades que ostentan la condición de medio propio y que realizan actividades sujetas y actividades no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), admisibilidad de la imputación del IVA no deducible, en las tarifas de aplicación a las actividades no sujetas realizadas por el medio propio tanto las realizadas directamente como las subcontratadas (repercusión del IVA no deducible al cálculo de las tarifas aplicables a actividades no sujetas en concepto de “gastos generales” u otros, mediante la aplicación de coeficientes: “coeficiente de mayoración” en INECO; “coeficiente de actualización” en TRAGSA...).*

## **CONSIDERACIONES JURIDICAS**

1. El Interventor General de la Administración del Estado ha dirigido consulta a esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 17 del Real Decreto 30/1991, de 18 de enero, sobre Régimen Orgánico y Funcional de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de acuerdo con el artículo 328 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP).



La consulta plantea diversas cuestiones en relación con el cálculo de la compensación que los poderes adjudicadores han de abonar a sus medios propios por las actividades objeto de encargo que se subcontraten con empresarios particulares, de acuerdo con el artículo 32 de la LCSP y a la vista de la práctica existente.

2. Antes de entrar en el examen de las cuestiones planteadas, procede reiterar el criterio de esta Junta Consultiva expresado en anteriores ocasiones (informes 62/96, 46/98, 31/98, 7/06 o 18/12, entre otros) en el doble sentido de que no le corresponde emitir informes en expedientes concretos de los distintos órganos de contratación, ni tampoco sustituir las funciones que los preceptos legales atribuyen a órganos distintos como sucede, por ejemplo, con el informe preceptivo de los pliegos.

Por el contrario, a esta Junta Consultiva le compete dar respuesta a consultas jurídicas en el ámbito de la contratación pública que revistan interés general. Por ello su intervención, por vía de informe, debe limitarse a señalar criterios jurídicos de carácter general sobre las cuestiones planteadas, sin entrar a dirimir la legalidad de resoluciones concretas que puedan fijar criterios para aplicar la compensación en los encargos a determinadas entidades. De igual modo, y por las mismas razones, a esta Junta Consultiva tampoco le corresponde responder a cuestiones de naturaleza tributaria o de índole puramente contable.

3. Como punto de partida inicial, cabe recordar que la compensación por la que se pregunta tiene lugar en el seno de una relación jurídica, encargo de un poder adjudicador a un medio propio personificado cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 32 de la LCSP, que no puede calificarse como contractual de conformidad con el artículo 31 de esta misma norma.

De acuerdo con el artículo 32, apartado primero, de la LCSP los poderes adjudicadores podrán organizarse ejecutando de manera directa prestaciones propias de los contratos típicos administrativos “*a cambio de una compensación tarifaria*”, previo encargo a otra persona jurídica que merezca la calificación jurídica de medio propio respecto de ellos.



Seguidamente, en la letra a) del apartado 2 del artículo 32 de la LCSP (al igual que en la letra a) del apartado 4) se prevé un régimen específico de compensación económica por las actividades realizadas por el medio propio. Conforme a este precepto: *“La compensación se establecerá por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente y, en la forma que reglamentariamente se determine, atendiendo al coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares en los casos en que este coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas. Dichas tarifas se calcularán de manera que representen los costes reales de realización de las unidades producidas directamente por el medio propio”*.

Se establece, por tanto, un régimen de fijación de la compensación diferente en función de si la actividad se realiza directamente por el medio propio, o si se subcontrata con empresarios particulares, pero sin olvidar que la realización directamente con los propios medios es la regla general de ejecución de los encargos, debiendo someterse la contratación con terceros, para la realización de prestaciones parciales, a los límites previstos en la letra b) del apartado 7 del artículo 32 de la LCSP.

En el primer caso, actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente, la compensación se establecerá por referencia a las tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependa que *“se calcularán de manera que representen los costes reales de realización de las unidades producidas directamente por el medio propio”* (párrafo cuarto del artículo 32.2.a) de la LCSP). En el segundo caso, actividades objeto de encargo subcontratadas con empresarios particulares, la compensación se calculará atendiendo al *“coste efectivo soportado por el medio propio”* (como consecuencia de la subcontratación realizada con sujeción a lo previsto en el artículo 32.7 de la LCSP) siempre que sea inferior al resultante de aplicar esas tarifas a las actividades subcontratadas, y remitiéndose la Ley a la forma que reglamentariamente se determine. Debe tenerse en cuenta además a este respecto que, como señala el artículo 32.7.b) de la LCSP *“No se considerarán prestaciones parciales aquellas que el*



*medio propio adquiriera a otras empresas cuando se trate de suministros o servicios auxiliares o instrumentales que no constituyen una parte autónoma y diferenciable de la prestación principal, aunque sean parte del proceso necesario para producir dicha prestación”, por lo que la compensación por estas prestaciones no seguirá el régimen de las actividades subcontratadas con empresarios particulares sino que su abono deberá realizarse conforme a las tarifas vigentes, como coste de ejecución directa del medio propio.*

No existiendo el desarrollo reglamentario mencionado en el párrafo tercero del artículo 32.2.a) de la LCSP, se inquiere a esta Junta Consultiva por diversas cuestiones que plantea la expresión “*coste efectivo soportado*”, a los efectos de su correcta determinación.

Ahora bien, antes de adentrarse en su análisis, es preciso destacar que las Directivas de contratación pública no regulan directamente esta cuestión, sino que se centran en regular los requisitos y condiciones para su exclusión del ámbito de aplicación de éstas, basada en la especial relación de “*control análogo*” que ostenta el poder adjudicador respecto al medio propio y al porcentaje de actividades máximo que el medio propio puede hacer con el mercado privado (el 20% de su actividad). Sin embargo, de esta regulación y de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sí es posible extraer principios que orienten la contestación a la consulta planteada a esta Junta Consultiva.

Tal y como puso de manifiesto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea “*la libertad de que disponen los Estados miembros en cuanto a la elección de la modalidad de gestión que consideran más adecuada para la ejecución de obras o la prestación de servicios no puede, sin embargo, ser ilimitada. Por el contrario, debe ejercerse respetando las normas fundamentales del Tratado FUE, en particular, la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, así como los principios que se derivan de estos, como la igualdad de trato, no discriminación, reconocimiento mutuo, proporcionalidad y transparencia*” (sentencia Irgita, de 3 de



octubre de 2019, asunto C-285/18, apartado 48, y sentencia Rieco, asunto C-89/19, apartado 37). Conforme a los considerandos 31 y 32 de la Directiva 2014/24/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE, en la aplicación de la exclusión que establece el artículo 32 de la LCSP, es preciso velar por que no se falsee “...*la competencia con respecto a los operadores económicos privados, hasta el punto de situar a un proveedor de servicios privado en una posición de ventaja respecto de sus competidores*”. Por tanto, cualquier decisión que se tome en relación con la compensación a los medios propios, bien por las prestaciones directamente ejecutadas por éstos o bien por las subcontratadas con terceros, debe tener en cuenta el principio de neutralidad competitiva al que aluden estos considerandos 31 y 32 de la Directiva 2014/24/UE.

En el mismo sentido se pronuncia la Comisión Europea en su Comunicación de 18 de julio de 2016 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, conforme a la cual el medio propio que compite en el mercado con empresas privadas debe actuar sin ventajas desleales, debiendo el pago de compensaciones (especialmente cuando éstas se sitúan por encima de los precios de mercado) cumplir determinadas condiciones (que exceden el ámbito de la consulta) para no ser consideradas una ayuda de Estado.

Si tenemos en cuenta el principio de interpretación conforme del Derecho nacional con el Derecho comunitario, de acuerdo con el cual la interpretación del derecho nacional vigente deberá realizarse, “*en la medida de lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue*” (entre otras, sentencias Adeneler y otros, de 4 de julio de 2006, asunto C-212/04, y Pfeiffer y otros, de 5 de octubre de 2004, asuntos acumulados C-397/01 a C-403/01), el artículo 32 de la LCSP debe interpretarse de manera acorde al principio de neutralidad competitiva que se infiere del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículo 107), de las propias directivas de contratación pública y de la normativa que regula las ayudas de Estado a nivel comunitario.



De acuerdo con esta interpretación, la regulación que el artículo 32 de la LCSP hace de la compensación a medios propios debe aplicarse de tal manera que no se compensen en exceso las unidades producidas bien directamente por el medio propio bien, excepcionalmente, por un tercero previa subcontratación en el sentido previsto en el apartado séptimo de este precepto (incluidos los costes indirectos que esta última genere, por ejemplo, al licitar o hacer seguimiento de la ejecución de la contratación), toda vez que ello podría otorgar una ventaja al medio propio en el mercado equivalente a una ayuda pública. Por tanto, no es posible alcanzar una fórmula de cálculo del “*coste efectivo soportado*” generalmente aplicable y válida para todos los medios propios. Será necesario definir esta fórmula a la luz de la situación concreta de cada medio propio, para asegurar que el pago del “*coste efectivo soportado*”, con o sin costes indirectos, no confiere a ese medio propio en particular una ventaja competitiva cuando opera en el mercado. Por ejemplo, deberán tenerse en cuenta circunstancias concretas tales como si el medio propio ya está recibiendo subvenciones, si compite en el mercado con empresas privadas y la posición que ostenta en ese mercado, si dispone de información que le confiere ventajas respecto a sus competidores, etc.

Volviendo a la normativa nacional, la LCSP regula la compensación al medio propio teniendo en cuenta que en el encargo se da una relación similar a la que se produce internamente en el seno de las organizaciones. Por ello la determinación de la cuantía económica a satisfacer al medio propio no responde estrictamente al sistema de determinación del precio de los contratos del artículo 102 de la LCSP, que tiene como referencia principal el precio general de mercado, sino al principio de compensar al medio propio por los costes incurridos en la realización de las actividades encargadas para garantizar su financiación, sin perjuicio de los límites y requisitos establecidos por el Derecho Comunitario.

Se sigue así el criterio manifestado, entre otros, por el Tribunal de Cuentas en diversos informes y, en particular, en el 1198/2016, Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de desarrollar un adecuado marco legal para el empleo de las encomiendas de gestión por las Administraciones Públicas, de 22 de diciembre de 2016, al indicar “*En*



*una interpretación integradora de los preceptos del TRLCSP de acuerdo con su artículo 4.2, y teniendo en cuenta que se trata de una relación interna, derivada de una operación que no es de mercado, debe entenderse que la fijación de las tarifas debería hacerse exclusivamente atendiendo a los costes de realización del encargo” (apartado 2.2.9.2). Aplicado este principio a las actividades encomendadas ejecutadas mediante subcontratación, se señala igualmente que “Para evitar cualquiera de estos efectos no deseados es necesario, además del antes mencionado control de la subcontratación, la perfecta identificación y definición, por parte de los encomendantes, de las actividades a realizar y su valoración individualizada, así como la facturación de dichos gastos con arreglo al coste real de la subcontratación con la aprobación, en su caso, de una tarifa relacionada con la gestión de las prestaciones subcontratadas” (apartado 2.2.9.6).*

Esta correspondencia con los costes efectivos de la subcontratación de la compensación a efectuar al medio propio ha sido reiterada en informes posteriores del Tribunal de Cuentas, como el Informe de fiscalización de la adaptación de los medios propios existentes en el ámbito empresarial estatal no financiero a las exigencias de la Ley 40/2015 de régimen jurídico del sector público y de la Ley 9/2017 de contratos del sector público, de 31 de marzo de 2022.

Este principio fundamenta los dos modos de cálculo de la compensación derivados de la diferente forma en que la actividad puede ser prestada: tarifas que reflejen los “*costes reales de realización*”, para el caso de realización directamente por el medio propio, y “*coste efectivo soportado*”, para el caso de subcontratación con empresarios particulares, ya que, en este caso, lo relevante no es el coste de la actividad en sí, ajena al ámbito de la organización del medio propio, sino el coste efectivo de la misma soportado por el medio propio que ha contratado su ejecución a un tercero, incluyendo todos los costes derivados de la externalización de la misma.

Cabe advertir, en todo caso, la íntima relación existente entre ambas formas de fijar la compensación al responder a un idéntico principio rector como es el de compensar los costes de las actuaciones necesarias para la realización del encargo recibido. Esta



ligazón se pone especialmente de manifiesto al prever la LCSP, como límite máximo para la aplicación del coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares, el coste resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas, a fin de promover la eficiencia del medio propio en su relación con terceros. Es decir, procede aplicar la metodología del coste efectivo soportado si resulta más económico que el coste de la actividad realizada por los propios medios, que constituye el método ordinario de ejecución de los encargos.

Todo ello hace recomendable que, en línea con lo señalado por el Tribunal de Cuentas, las tarifas reflejen de forma desglosada aquellas actividades que, en su caso, se prevea puedan ser objeto de subcontratación, y su valoración, de forma que sea posible la comparación prevista en el artículo 32.2.a) tercer párrafo de la LCSP, respecto a dichas actividades.

4. Una vez establecidas estas premisas, procede analizar las posibles partidas que cabe entender incluidas en el concepto “*coste efectivo soportado*” pero siempre teniendo en cuenta que la LCSP remite a un desarrollo reglamentario por lo que, en ausencia del mismo, es necesario abordar la cuestión en términos generales, con el fin de que esta Junta Consultiva establezca unas consideraciones que permitan orientar la comprensión de este concepto. Se examinarán por ello, a continuación, las partidas a las que hace referencia la consulta además de aquellas otras que, según la práctica existente, han dado lugar a controversia.

En primer lugar, debe incluirse el precio soportado del contrato o de los contratos necesarios para la realización de la actividad. Dicho precio debe ser el resultado de la aplicación de la LCSP a la relación contractual establecida con terceros y ha de ser una cantidad cierta, de conformidad con el artículo 102 de la LCSP, que incluya todos los conceptos retributivos exigidos por dicho precepto y concordantes, como gastos generales y beneficio industrial de dicho contrato. Igualmente debe incluirse, en su caso, el resultado de la revisión de precios conforme al artículo 103 de la LCSP.



Respecto a las posibles eventualidades que se produzcan durante la ejecución del contrato, como modificaciones contractuales, su inclusión en la compensación debe quedar condicionada a la acreditación de su efectiva realización. La finalidad de la expresión “*coste efectivo soportado*” es, como se ha expuesto, reflejar la realidad de los costes que ha soportado el medio propio por lo que la inclusión de posibles variaciones en los contratos debe quedar condicionada a su efectividad real, debiendo preverse en el sistema de compensación los mecanismos de acreditación adecuados con tal finalidad.

En cuanto a la cuestión sexta planteada en el escrito de consulta sobre el IVA soportado, dado que el IVA ha de incluirse en el precio del contrato por el contratista como partida independiente, cabe recordar que la Disposición final décima de la LCSP modificó el artículo 7.8.C) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinando la no sujeción al IVA de los servicios prestados en virtud de los encargos realizados por los poderes adjudicadores a los medios propios. En su virtud, el medio propio no puede repercutir IVA a la entidad encargante por lo que el IVA soportado no deducible incluido en el precio del contrato constituiría un coste más de la realización del encargo que debe ser computado en el coste efectivo soportado a los efectos de determinar la compensación del medio propio.

Lógicamente, puede darse el caso de complejidad de cálculo en la determinación de la cuantía del coste efectivo a incluir en este concepto, debido a la coexistencia en el medio propio de actividades sujetas y no sujetas a IVA, que podría dar lugar a una deducción parcial del impuesto soportado. Será necesario, en tal supuesto, la previsión de fórmulas y coeficientes precisos para determinar la cuantía a computar, pero ello no menoscaba el principio general de que las cuantías abonadas por IVA en concepto de precio del contrato, en su parte no deducible, deben poder ser objeto de compensación por ser un coste efectivo soportado por el medio propio. Todo ello sin perjuicio, como ya se señaló al principio de este informe, de las previsiones que, al respecto, pueda prever la normativa tributaria y de lo que pueda señalar la Dirección General de Tributos.



La cuestión segunda del escrito de consulta pregunta por la posibilidad de incluir en el régimen de compensación un porcentaje de los gastos generales de la entidad. En la medida en que el medio propio puede tener que destinar recursos propios para la gestión de determinadas prestaciones subcontratadas, puede ser conforme a la LCSP la inclusión en la compensación de los costes indirectos imputables, siempre que ello no sea contrario al principio de neutralidad competitiva, lo que deberá enjuiciarse a la luz de la situación concreta de cada medio propio (si recibe subvenciones, si el medio propio compite en el mercado, si la compensación de costes indirectos puede otorgarle una ventaja competitiva, etc).

Adicionalmente, para que esta compensación pueda hacerse efectiva, sería necesario que el medio propio cuente con una estimación adecuada de estos costes indirectos, debidamente justificada conforme a su contabilidad de costes, siendo necesario prestar especial atención a la determinación de estos costes indirectos, en relación con los incluidos para la determinación de las restantes tarifas, a fin de evitar una doble financiación por los costes indirectos asociados al desarrollo de las actividades objeto de encargo.

En este sentido, de cara a facilitar su aplicación, para mayor transparencia sería admisible el establecimiento previo por el órgano del que depende el medio propio de los costes indirectos que, por ser costes reales incurridos, procedería incluir, en su caso, en el coste efectivo a compensar, y su inclusión en el encargo, sin que exista una única fórmula óptima para todos los medios propios. Ello en defecto de la aprobación de una tarifa específica que retribuya estos costes internos imputables a la gestión de determinadas prestaciones subcontratadas o, en su caso, de otros posibles mecanismos de compensación general al medio propio por el ejercicio de su actividad que se hayan establecido y que permitan garantizar su suficiencia financiera sin necesidad de repercutir costes indirectos de la subcontratación en la facturación.

5. Sentados estos criterios generales, cabe preguntarse por su aplicación efectiva, teniendo en cuenta la complejidad organizativa y funcional de los medios propios. En



este contexto, la determinación del alcance de las cuantías a incluir en el concepto de los costes indirectos puede resultar una tarea compleja, susceptible de diferentes estimaciones, en función de la contabilidad de costes aplicada por cada medio propio.

En ausencia de un desarrollo reglamentario general, en relación con los criterios de aplicación contenidos en los instrumentos jurídicos mencionados en el escrito de consulta, pregunta tercera, cabe señalar lo siguiente:

En primer lugar, que el desarrollo reglamentario previsto en el artículo 32.2.a) de la LCSP no excluye la posibilidad de regulaciones reglamentarias específicas para medios propios concretos que, en caso de aprobación, deberán ser aplicadas en sus propios términos y cuya existencia no cabe cuestionar siempre que se atengan a lo previsto en la LCSP.

En segundo lugar, que, en ausencia de desarrollos reglamentarios, parece razonable que los costes indirectos a incluir, en su caso en el coste efectivo soportado a compensar sean calculados de conformidad con lo señalado en el fundamento anterior y, al igual que las tarifas, sean establecidos por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado y recogidos en el encargo (artículo 32.2.a) tercer párrafo de la LCSP).

Entre las cuestiones objeto de consulta se plantea la relativa a la procedencia de la fijación de tarifas específicas para actividades realizadas en parte por el medio propio y en parte por empresarios particulares mediante el correspondiente contrato (pregunta quinta del escrito de consulta), para responder a la cual habría que analizar la metodología utilizada para su determinación. En cualquier caso, conforme a lo señalado anteriormente, y tomando en consideración lo dispuesto en la LCSP, parece que el ámbito de las tarifas no alcanza a la determinación de la compensación por el coste efectivo de las actividades subcontratadas. En estos casos, cabría buscar un sistema de cuantificación basado, por una parte, en el coste según tarifa de la actividad realizada directamente por el medio propio, y por otra, en el coste efectivo de la compensación



por la actividad realizada por tercero que incluiría, en su caso, los costes indirectos establecidos por el órgano de dependencia del medio propio y recogidos en el encargo, en las condiciones descritas anteriormente.

En mérito a las anteriores consideraciones jurídicas, esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado alcanza las siguientes

## CONCLUSIONES

- El artículo 32 de la LCSP regula la compensación al medio propio teniendo en cuenta que en el encargo se da una relación similar a la que se produce internamente en el seno de las organizaciones. Por ello, la determinación de la cuantía económica a satisfacer al medio propio ha de compensarle por los costes incurridos en la realización de las actividades encargadas.

Este principio fundamenta los dos modos de cálculo de la compensación derivados de la diferente forma en que la actividad puede ser prestada: tarifas que reflejen los “*costes reales de realización*” para el caso de realización directamente por el medio propio y “*coste efectivo soportado*” para el caso de subcontratación con empresarios particulares. Ambas formas de fijar la compensación están íntimamente relacionadas entre sí de modo que la segunda sólo será de aplicación cuando sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas.

- La LCSP prevé que el cálculo del “*coste efectivo soportado*”, cuando se subcontrate con empresarios particulares, se hará “*en la forma que reglamentariamente se determine*”. En ausencia de desarrollo reglamentario, cabe entender incluidos los siguientes conceptos:



- Precio soportado del contrato o de los contratos necesarios para la realización de la actividad, teniendo en cuenta los costes derivados de incidencias que resulten de la ejecución contractual condicionados a su efectiva acreditación.
  - IVA soportado incluido en dicho precio en su parte no deducible, sin perjuicio de lo que al respecto pueda prever la normativa tributaria o pueda señalar la Dirección General de Tributos.
  - Costes indirectos soportados por el medio propio imputables a la contratación de terceros siempre que estén adecuadamente estimados y debidamente justificados conforme a su contabilidad de costes, y de acuerdo con lo que se hubiera establecido por el órgano del que depende el medio propio y recogido en el encargo, en su caso. Ello en defecto de la aprobación de una tarifa específica que retribuya estos costes internos imputables a la gestión de determinadas prestaciones subcontractadas, o de otros posibles mecanismos de compensación general al medio propio por el ejercicio de su actividad que se hayan establecido, y que permitan garantizar su suficiencia financiera sin necesidad de repercutir costes indirectos de la subcontratación en la facturación.
- 
- En todo caso, no es posible alcanzar una fórmula de cálculo del “*coste efectivo soportado*” generalmente aplicable y válida para todos los medios propios. Será necesario definir esta fórmula a la luz de la situación concreta de cada medio propio para asegurar que el pago del “*coste efectivo soportado*”, con o sin costes indirectos, no confiere a ese medio propio en particular una ventaja competitiva cuando opera en el mercado.
  - Cabe admitir desarrollos reglamentarios particulares al respecto, siempre que se atengan a lo previsto en la LCSP. En ausencia de ellos, parece razonable que la determinación de los costes indirectos que, por ser costes reales incurridos, proceda incluir, en su caso, en el coste efectivo soportado a compensar, sean calculados de



conformidad con lo señalado en el fundamento jurídico cuarto de este informe y, al igual que las tarifas, sean previamente establecidos por la entidad pública de la que dependa el medio propio y recogidos en el encargo (artículo 32.2.a) tercer párrafo de la LCSP). No corresponde a esta Junta Consultiva, en razón a sus competencias, valorar la adecuación de las fórmulas utilizadas en cada caso.

- Entre las cuestiones objeto de consulta se plantea la procedencia de fijación de tarifas específicas para actividades realizadas en parte por el medio propio y en parte por empresarios particulares mediante el correspondiente contrato, para responder a la cual habría que analizar la metodología utilizada para su determinación. En cualquier caso, tomando en consideración lo dispuesto en la LCSP, parece que el ámbito de las tarifas no alcanza a la determinación de la compensación por el coste efectivo de las actividades subcontratadas. En estos casos, cabría buscar un sistema de cuantificación basado, por una parte, en el coste según tarifa de la actividad realizada directamente por el medio propio, y por otra, en el coste efectivo de la compensación por la actividad realizada por tercero que incluiría, en su caso, los costes indirectos previamente establecidos por el órgano de dependencia del medio propio y recogidos en el encargo.
- Sin perjuicio de los criterios expuestos en esta consulta, se considera conveniente abordar el desarrollo reglamentario previsto en el artículo 32.2.b) de la LCSP con el fin de lograr una mayor seguridad jurídica.