

La prueba de los gastos generales. Planteamiento, posturas y situación actual

Fernando Mingo

Counsel de Pérez-Llorca

DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO

| | | |
|------|--|------------|
| I. | El concepto de gastos generales y la dificultad para su cuantificación, en particular en los supuestos de incremento del plazo de ejecución del contrato de obra | 106 |
| II. | Postura inicial. Aceptación de la cuantificación de los gastos generales vinculados al incremento del plazo de ejecución a través del porcentaje establecido por el artículo 131.1 a) RGCAP | 108 |
| III. | Cambio de postura. Exigencia de prueba sobre la “efectividad” del daño correspondiente a los gastos generales soportados como consecuencia del incremento del plazo de ejecución del contrato | 109 |
| IV. | Últimos pronunciamientos. Flexibilización de la exigencia probatoria | 113 |

Índice/

Fecha de recepción: 11 de noviembre de 2022

Fecha de aceptación: 17 de noviembre de 2022



Resumen: En este artículo explicaremos la evolución de la jurisprudencia sobre la forma de acreditar los gastos generales derivados de un contrato de obra y soportados por la empresa constructora como consecuencia del incremento del plazo de ejecución del contrato. La utilización de los recursos de los departamentos o servicios centrales de la empresa constructora implica que esta realiza un apoyo simultáneo a la ejecución de una pluralidad de contratos, planteando el problema de cómo cuantificar los gastos derivados de esta intervención para un contrato en concreto.

Abstract: In this article, we will explain the evolution of case law regarding the way in which the overheads arising from a works contract and borne by the construction company as a result of the increase in the contract's execution period can be verified. The use of the resources of the construction company's central departments or services means that it provides simultaneous support for the execution of a number of contracts, raising the problem of how to quantify the expenses arising from this involvement for a particular contract.



Palabras clave: Gastos generales, construcción, contrato de obra, prueba, cuantificación.

Keywords: Overheads, construction, work contract, proof, quantification.

La prueba de los gastos generales. Planteamiento, posturas y situación actual

I. El concepto de gastos generales y la dificultad para su cuantificación, en particular en los supuestos de incremento del plazo de ejecución del contrato de obra

La ejecución de un contrato de obra, además de generar unos costes directamente vinculados a las concretas operaciones constructivas previstas contractualmente (como los materiales y la mano de obra), requiere la utilización de los recursos de los departamentos o servicios centrales de la empresa constructora.

Así, por ejemplo, resulta claro que la ejecución de un contrato genera actividad por parte del personal directivo, del departamento de compras o del departamento legal, entre otros recursos. De esta forma, los departamentos o servicios centrales prestan apoyo a la ejecución del conjunto de los contratos que forman parte de la cartera de la empresa constructora.

Esta situación de apoyo simultáneo a la ejecución de una pluralidad de contratos plantea el problema de cómo cuantificar la intervención de los departamentos centrales de la empresa constructora. Siendo indiscutible que dicha intervención existe y tiene un valor económico, la dificultad estriba en determinar su cuantía en relación con un determinado contrato.

El legislador español decidió abordar esta problemática a través de la introducción del concepto de "*gastos generales*" en la normativa de contratación del sector público, estableciendo que los gastos generales deben ser cuantificados como un porcentaje fijo sobre el presupuesto de ejecución material del contrato, comprendido entre el 13% y el 17%. A este respecto, debemos remitirnos al artículo 131.1 a) del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, que aprueba el Reglamento de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas ("**RGCAP**"), que señala:

"Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas.

El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:

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.” [La negrita es nuestra.]

La anterior norma supone que el porcentaje correspondiente a los gastos generales debe ser incluido en las certificaciones de obra emitidas en relación con un determinado contrato, de tal manera que las certificaciones retribuyen también la ocupación de los servicios centrales de la empresa.

Ahora bien, esta forma de cuantificar los gastos generales se revela como inadecuada en los casos de patologías en la ejecución del contrato, singularmente los supuestos en que el plazo de ejecución se ve incrementado, sin que exista un incremento en el volumen de certificación. Esta situación se produce con especial intensidad en aquellas obras que no llegan a estar suspendidas, pero en las que tiene lugar una ralentización del ritmo de ejecución, de forma que las certificaciones mensuales emitidas resultan ser muy inferiores a las previstas contractualmente. La obra continúa en ejecución y la empresa constructora sigue soportando gastos generales o gastos de estructura, pero este incremento de los gastos generales no es compensado con las certificaciones emitidas.

En estas circunstancias de incremento del plazo de ejecución vuelve a surgir el problema de la cuantificación de los gastos generales, lo que ha generado una fuerte litigiosidad y una abundantísima jurisprudencia que, como veremos, ha experimentado cambios sustanciales a lo largo del tiempo.

En este artículo explicaremos la evolución de la jurisprudencia sobre la forma de acreditar los gastos generales soportados por la empresa constructora como consecuencia del incremento del plazo de ejecución del contrato. Como veremos, pueden distinguirse tres (3) etapas en esta jurisprudencia:

- (i) En una primera etapa, los órganos jurisdiccionales aceptaron que los gastos generales vinculados al incremento del plazo de ejecución del contrato fueran cuantificados mediante el porcentaje establecido por el artículo 131.1 a) RGCAP.
- (ii) Posteriormente, los tribunales pasaron a exigir que la empresa constructora demostrara el importe exacto de los gastos generales que la ejecución de un determinado contrato había generado a la empresa constructora, durante el período de incremento del plazo de ejecución.
- (iii) Finalmente, los tribunales parecen haber aceptado que resulta imposible una cuantificación exacta de los gastos generales que ha generado un determinado contrato. Esto ha llevado a una flexibilización notable de la

exigencia probatoria, si bien la cuestión no puede considerarse enteramente cerrada, a falta de un pronunciamiento definitivo del Tribunal Supremo.

II. Postura inicial. Aceptación de la cuantificación de los gastos generales vinculados al incremento del plazo de ejecución a través del porcentaje establecido por el artículo 131.1 a) RGCAP

Los primeros pronunciamientos sobre la cuantificación de los gastos generales derivados de un incremento del plazo de ejecución tuvieron en cuenta: (i) la dificultad de determinar la concreta carga que la ejecución de un contrato suponía para los departamentos centrales de la empresa y (ii) que el legislador, en las situaciones normales de ejecución del contrato, había cuantificado los gastos generales como un porcentaje fijo sobre el precio (artículo 131.1 a) RGCAP).

En este sentido, podemos citar la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2005 (ECLI:ES:AN:2005:1457), que aceptó que los gastos generales fueran cuantificados aplicando el porcentaje del 13%¹ sobre el presupuesto de ejecución material.

“Resta por analizar el concepto relativo al incremento de gastos generales, que conforme el artículo 68 del Reglamento General de Contratación del Estado (RCL 1975, 2597) se consideran como tales los financieros, los fiscales y todos los derivados de las obligaciones del contrato. La Unión Temporal demandante calcula esta partida determinando los gastos generales mensuales, y ese importe se aplica a los meses de retraso (18 meses), descontando el importe que corresponde al adicional de la modificación núm. 2. El coeficiente utilizado es el 13%, resultante de aplicar el coeficiente del 17% la reducción del 4% correspondiente a las tasas, tras la corrección material de aplicar la baja al presupuesto de adjudicación, que ya la tenía

Pues bien, conforme el criterio de esta Sala seguido en las mencionadas Sentencias, y a la vista de las circunstancias acreditadas, **consideramos, conforme la tesis actora, indemnizables tales costes generales en cuanto representaron un gasto efectivo derivado de la demora en relación al propio contrato de ejecución de obra. Entendemos que el porcentaje aplicado del 13% sobre el presupuesto de ejecución material resulta correcto y, por consiguiente, debemos reconocer tales cantidades.**” [La negrita es nuestra.]

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de noviembre de 2007 (ECLI:ES:AN:2007:5736) reconocía que los gastos generales constituyen un coste de estructura, el cual es soportado efectivamente por la empresa constructora como consecuencia del incremento del plazo de ejecución de las obras, además

¹ La sentencia se refería al artículo 68 del Reglamento General de Contratación del Estado, que presenta un contenido similar al vigente artículo 131.1 a) RGCAP.

de manifestar su adhesión al criterio expresado por la sentencia de 10 de marzo de 2005, en los siguientes términos:

“Esta Sala conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta al inicio del presente fundamento jurídico, el criterio del Consejo de Estado y de la propia resolución impugnada (y de los votos particulares del Dictamen del Consejo de Obras Públicas), que reconocen que la paralización de la obra necesariamente ha tenido que suponer gastos estructurales a la empresa, y dado que el importe reclamado por la entidad actora efectivamente no alcanza ni siquiera un 7% del presupuesto inicial de tales obras, por todo ello considera que la pretensión de la demanda ha de ser estimada en este extremo y que, por tanto, Constructora Hispánica tiene derecho a una indemnización de 30.582,35 euros por tal concepto de gastos generales (en lugar de los 7.103,91 reconocidos en la resolución impugnada).

Véase, en este sentido, la SAN de 10 de marzo de 2005 (Rec. 129/2003) que siguiendo el criterio de anteriores sentencias de esta misma sala, y a la vista de las circunstancias acreditadas, considera, conforme a la tesis actora, indemnizables tales costes generales en cuanto representaron un gasto efectivo derivado de la demora en relación al propio contrato de ejecución de obra.” [La negrita es nuestra.]

Sin embargo, tras estos primeros pronunciamientos, los tribunales adoptaron una postura significativamente más estricta sobre la prueba de los gastos generales, que coincidió con un período de litigiosidad masiva en la obra pública en España, cuyo inicio puede situarse en la crisis económica de 2008. Con arreglo a esta postura, los tribunales argumentaban que el porcentaje del artículo 131.1 a) RGCAP no podía ser utilizado para cuantificar el daño correspondiente a los gastos generales derivados de un incremento del plazo de ejecución del contrato, porque una situación de ejecución normal no podía ser equiparada a una obra ralentizada o suspendida.

Sobre la base de esta constatación, los órganos jurisdiccionales pasaron a exigir una prueba de la *efectividad* del daño correspondiente al incremento de los gastos generales, en los términos que exponemos a continuación.

III. Cambio de postura. Exigencia de prueba sobre la “efectividad” del daño correspondiente a los gastos generales soportados como consecuencia del incremento del plazo de ejecución del contrato

Como hemos anticipado, tras los primeros pronunciamientos de la Audiencia Nacional, y coincidiendo con una etapa de fuerte litigiosidad en la obra pública en España, los tribunales desarrollaron un criterio significativamente más estricto sobre la prueba de los gastos generales. En concreto, se pasó a exigir una prueba

de la “efectividad” o la “individualización” del daño. En este sentido, las distintas sentencias insisten en que no se puede equiparar una situación de ejecución normal con una obra ralentizada o suspendida, lo que obliga a buscar un sistema de cuantificación distinto a la aplicación de los porcentajes del RGCAP.

Al respecto, destacamos la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo número 208/2016, de 5 de abril (ECLI:ES:TS:2016:1418), que enunciaba la anterior idea en los siguientes términos:

“En el artículo 131 del Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, se contempla el concepto «gastos generales» del contratista:

[...]

En el supuesto de paralización o suspensión de las obras por causa no imputable al contratista y posterior resolución del contrato por desistimiento de la Administración comitente, puede ciertamente proceder que ésta indemnice a aquél -además del beneficio industrial del 6% del precio de las obras dejadas de realizar a causa del desistimiento- gastos generales que correspondan al periodo de paralización o suspensión. Ahora bien, según reiterada doctrina del Consejo de Estado contenida, por ejemplo, en sus Dictámenes 37/2006, de 20 de abril, y 638/2010, de 2 de junio, «los gastos generales pueden y deben ser indemnizados si se producen, pero ha de acreditarse su realidad, efectividad e importe, sin que sea dable ni presumir su existencia ni determinar su importe mediante un porcentaje del presupuesto de ejecución material». Es claro, en efecto, que el porcentaje del 13 al 17% previsto en el apartado 1.a) del citado artículo 131 del Reglamento general de la contratación administrativa lo es para una obra en trance de ejecución, que no para una obra paralizada.” [La negrita es nuestra.]

Como reacción frente a esta doctrina, las empresas constructoras propusieron nuevos métodos de cuantificación, que buscaban cumplir la exigencia de acreditar la efectividad del daño.

Así, las empresas desarrollaron un método que tenía en cuenta: (i) el porcentaje que los gastos generales efectivamente suponían sobre la facturación total de la empresa y (ii) el concreto volumen de certificación de la obra en los distintos períodos afectados por el incremento del plazo de ejecución.

Entrando en un mayor nivel de detalle, el método de cuantificación constaba de los siguientes pasos:

- (i) Se determinaba el porcentaje que los gastos generales efectivamente suponían sobre la facturación total de la empresa, a partir de su contabilidad.

- (ii) A partir de ese porcentaje, se calculaba el importe de gastos generales que la empresa habría compensado, si se hubiera certificado con arreglo a lo establecido en el contrato. Para ello, se multiplicaba el porcentaje efectivo de gastos generales por el volumen de certificación establecido contractualmente.
- (iii) Se calculaba el importe de gastos generales que efectivamente compensaron las certificaciones emitidas durante la ejecución de la obra. Así pues, se multiplicaba el porcentaje de gastos generales por la certificación real.
- (iv) De esta forma, el daño era definido como la diferencia entre: (a) el importe de gastos generales que habría sido compensado con cargo a las certificaciones, si la obra se hubiera desarrollado con arreglo a lo pactado; y (b) el importe de gastos generales que fue compensado mediante las certificaciones que fueron emitidas en realidad.
- (v) Para conseguir un mayor nivel de precisión en el cálculo, los pasos anteriores eran realizados separadamente respecto a cada año de ejecución del contrato.

Ahora bien, el anterior procedimiento generó una considerable controversia, en el sentido de que determinados órganos jurisdiccionales consideraban que este no era suficiente para demostrar la efectividad e individualización del daño.

Podemos hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2017 (ECLI:ES:TSJM:2017:8242) que exponía la cuestión en los siguientes términos:

“En el caso que enjuicia la Sentencia apelada es cierto que el método de cálculo que emplea el informe pericial del Arquitecto aportado por la contratista recurrente, se aproxima más a lo que realmente constituyen los gastos generales de la empresa en los periodos de paralización de las obras que los reclamados ordinariamente, en la medida en que no aplica el porcentaje del 13 por 100 sobre el presupuesto de ejecución material y a continuación divide tales gastos generales entre los meses que duró la obra y el cociente lo multiplica por los meses de paralización, u otros métodos semejantes, sino que parte de la cifra real de gastos de estructura de la empresa durante los años de paralización, 2008 y 2009, que son respectivamente de 93 y 87 millones de euros, lo que representa un porcentaje sobre la cifra total de negocio del 5,89 por 100 y del 4,76 por 1000, y estos porcentajes los aplica sobre la obra pendiente de ejecutar, con lo que la cifra final reclamada es menor que la que resulta aplicando el método del 13 por 100.

Ahora bien, el informe pericial, **si bien parte de la cifra real de los gastos de estructura de la empresa constructora en los años 2008 y 2009, lo que no hace es determinar que parte de tales gastos de estructura corresponde**

a la obra ejecutada en la que reclama, porque lo que es indudable es que esa obra no es la única que la empresa ejecutaba en el periodo en el que reclama, ni tampoco lo es que el importe de esa obra no es el mayor (en el sentido de presupuesto de ejecución material) de las diversas obras que en el periodo del que hablamos llevaba a cabo la empresa constructora, siendo perfectamente posible que muchas de estas otras obras sean de mucho mayor presupuesto que la que aquí examinamos, de forma tal que la cantidad exacta que del total de los gastos generales de la empresa, corresponde a la obra que aquí se examina, se ignora porque la empresa recurrente no ha facilitado las dos variables necesarias para llegar a ese conocimiento que son, el total de las obras que llevó a cabo en el periodo correspondiente y el importe de cada una de esas obras, y todo ello a fin de poder llegar a unos gastos generales que reflejen los daños y perjuicios efectivamente sufridos por este concepto.” [La negrita es nuestra.]

Por lo tanto, comprobamos que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid exigía a la empresa constructora que aportara una acreditación exacta del importe de los gastos generales asociados a la ejecución de un determinado contrato. Es decir, la empresa tenía la carga de demostrar que la ejecución de un contrato había supuesto una determinada utilización de sus servicios centrales, y luego debía valorar económicamente esa utilización.

En este mismo sentido, resulta relevante la referencia a diversas resoluciones dictadas por la Audiencia Provincial de Madrid, como la Sentencia número 450/2019, de 26 de septiembre (ECLI:ES:APM:2019:12924) o la Sentencia número 153/2018, de 21 de mayo (ECLI:ES:APM:2018:8916), la cual concluía en los siguientes términos:

“En consecuencia, no podemos determinar la cantidad que, del total de los gastos generales de Acciona, corresponde a la obra objeto del procedimiento, al no haberse aportado prueba respecto del total de las obras que se llevaron a cabo en el periodo del retraso en el inicio de las contratadas y el importe de cada una de esas obras, para poder llegar a determinar los gastos generales que reflejen los daños y perjuicios efectivamente sufridos por este concepto y esta obra, por lo que no procede la indemnización reclamada por este concepto.”

Ahora bien, esta exigencia probatoria era, en la práctica, de imposible cumplimiento, precisamente por la propia naturaleza de los gastos generales. Recordemos que los departamentos centrales de la empresa constructora apoyan simultáneamente la ejecución de numerosos contratos de obra, y que en principio no resulta posible cuantificar por separado el concreto apoyo prestado a cada contrato.

IV. Últimos pronunciamientos. Flexibilización de la exigencia probatoria

Los últimos pronunciamientos parecen proponer una cierta flexibilización de la prueba exigida sobre la efectividad e individualización de los gastos generales, a la vista de la situación de dificultad probatoria que afecta a este concepto.

Así, las sentencias más recientes de la Audiencia Provincial de Madrid han aceptado el procedimiento de cuantificación consistente en calcular el porcentaje que los gastos generales suponen sobre la facturación de la empresa, y luego aplicar dicho porcentaje a la diferencia entre la certificación establecida contractualmente y la certificación real.

En particular, podemos referirnos a la sentencia de la Sección Undécima de fecha 21 de mayo de 2021 (ECLI:ES:APM:2021:6614), que se pronunciaba en los siguientes términos:

“Y esta Sala considera que es lo procedente, porque se entiende que quien sufre estos perjuicios debe ser efectivamente indemnizado ya que la ocurrencia de los retrasos en los trabajos origina una disminución del volumen de obra ejecutada y por ende una disminución del importe facturado, los gastos generales, que en sede y delegaciones de cada una de las empresas que conforman la UTE se asignan para cada obra, vienen condicionados por la actividad constructora desarrollada por el contratista así la obra al sufrir retrasos deja de producir y sostener esos gastos previstos, y hay que tener en cuenta que la acreditación de ese montante supone tener en cuenta la facturación prevista y la realmente acontecida, siendo imposible individualizar el coste, así se cuantifican como se ha efectuado en autos, a través de un porcentaje que se multiplica por las cantidades previstas a ejecutar y certificar que finalmente no tuvo lugar.” [El subrayado es nuestro.]

En un sentido similar se pronunciaba la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 10 de marzo de 2020 (ECLI:ES:APM:2020:2587).

Esta postura se ha trasladado también a los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, como por ejemplo la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2020 (ECLI:ES:AN:2020:2190) o la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de junio de 2020 (ECLI:ES:TSJAND:2020:12152).

Estos pronunciamientos parecen tener en cuenta la dificultad probatoria que afecta a este concepto, que había sido avanzada por otras resoluciones, como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de febrero de 2011 (ECLI:ES:AN:2011:853), la cual, haciéndose eco de la realidad técnica de este sobrecoste, declaraba que una exigencia exagerada de acreditación podría llevarnos a un escenario de *probatio diabólica*, contrario a nuestro sistema procesal:

“En el presente caso la Sala estima que los gastos por los que se reclama han existido y deben ser indemnizados, aunque su importe no puede fijarse miméticamente en el 13 % del presupuesto de ejecución material porque no ha existido actividad probatoria que acredite que alcanzaron dicho porcentaje, si bien, en línea con el criterio sustentado por el Consejo de Obras Públicas, de todo punto razonado y razonable, **admite la dificultad de la completa, total y exacta determinación de dichos gastos, pues ello supondría una carga probatoria que como bien dice la actora le situaría ante una suerte de *probatio diabolica*.**” [La negrita es nuestra.]

A día de hoy, la controversia no puede considerarse cerrada, en la medida en que no se ha emitido un pronunciamiento por el Tribunal Supremo que resuelva sobre si el procedimiento de cuantificación que hemos descrito en los apartados precedentes resulta suficiente para cumplir con la carga probatoria exigible a la parte actora.

En todo caso, parece constatar un cambio de postura en nuestros órganos jurisdiccionales, caracterizado por la matización de la exigencia de prueba sobre la efectividad del daño por gastos generales, a la vista de la situación de dificultad probatoria que evidentemente afecta a este concepto.