

Informe 4/2010 sobre la posibilidad de contemplar en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares la obligación del contratista de asumir la diferencia en el incremento del tipo impositivo del IVA.

I. – ANTECEDENTES

El Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Villanueva del Arzobispo remite escrito a esta Comisión Consultiva de Contratación Administrativa en petición de informe con el siguiente texto:

*“A los efectos previstos en el art. 1.2 del Decreto 93/2005, de 29 de marzo, por el que se regulan la organización y funciones de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa, con relación al art. 300 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, quien suscribe, en su condición de Alcalde-Presidente de este Excmo. Ayuntamiento, según acredita con copia compulsada de su D.N.I. y certificación acreditativa de dicha condición, dirige a esa Comisión Consultiva la siguiente **CONSULTA**:*

Al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre, por el que se crea el Fondo Estatal para el Empleo y la Sostenibilidad Local, a este Ayuntamiento le fueron autorizadas, para su financiación con cargo a dicho Fondo, las siguientes obras, que contemplan un tipo impositivo de IVA del 16%:

- Adecuación de planta semisótano para gimnasio y anexos en piscina municipal cubierta.*
- Reforma y ampliación de la residencia de adultos y centro ocupacional.*

Se acompaña la Resolución dictada al efecto el día 25 de febrero de 2010 por el Secretario de Estado de Cooperación Territorial.

Conforme a dicha normativa, el órgano competente para la contratación de las obras debe tramitar el preceptivo expediente de contratación y la adjudicación de los respectivos contratos para su ejecución en el plazo igual establecido, antes del 31 de diciembre de 2010.

Una vez que se firme el contrato y comience su ejecución, es previsible que en las certificaciones y facturas que se emitan con posterioridad al 1 de julio de 2010, el contratista aplique el tipo impositivo del 18%, ya que conforme a lo dispuesto en el art. 79 de la Ley 29/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, los tipos impositivos, general y reducido, pasan a ser el 18% y el 8% respectivamente, a partir de la citada fecha.



Por tanto, esta Alcaldía se dirige a esa Comisión a fin de formular la siguiente

CONSULTA:

Considerando que se está en trámites de aprobación del expediente de contratación, a fin de asegurar que la adjudicación definitiva de dichos contratos y la formalización de los mismos se lleve a cabo el próximo mes de abril, ¿sería posible contemplar en el pliego de cláusulas administrativas particulares la obligación del contratista de asumir la diferencia en el incremento del tipo impositivo del IVA?

Si no es posible dicha inclusión en el pliego, ¿sería posible al menos establecerse en el pliego como criterio de valoración, con la puntuación correspondiente, la asunción por el contratista de esa diferencia porcentual en el IVA?”.

II. – INFORME

Las cuestiones que se someten a consulta de esta Comisión Consultiva de Contratación Administrativa derivan de la circunstancia de que el artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha modificado los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificación que tendrá efectos desde el 1 de julio de 2010 y que supone el incremento de los tipos impositivos general y reducido, quedando éstos fijados en el 18% y en el 8%, respectivamente.

Para un adecuado análisis de las cuestiones planteadas, resultaría conveniente traer a colación el tratamiento del Impuesto en la normativa legal, y recordar lo establecido en el artículo 88.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y cuyo tenor literal en su párrafo segundo es el siguiente:

“En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido”.

Este artículo, al igual que lo previsto en el artículo 25.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que establece que *“ En relación con lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la*



prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto”, guarda un claro paralelismo con lo dispuesto en el artículo 75.2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, sobre el precio de los contratos, que establece: “...En todo caso se indicará como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración”.

Los preceptos indicados vienen a consagrar la regla de que las ofertas de los contratistas comprenden el Impuesto sobre el Valor Añadido, que a través de la repercusión, aunque sea como partida independiente, es satisfecho por la Administración. En este sentido, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado, en su informe 2/1992, de 27 de febrero, viene a establecer que en los supuestos de elevación del tipo del IVA, la Administración asume la obligación de pagar el precio del contrato incrementado con el importe del impuesto, superior por elevación del tipo, es decir, la Administración ha de hacerse cargo del incremento, pues lo contrario supondría, no solo el incumplimiento de la normativa fiscal reguladora del Impuesto, sino del pacto contractual entre la Administración y el contratista, ya que éste último incluye en su oferta el importe del Impuesto.

En este análisis también deben tenerse en cuenta las normas sobre el devengo del impuesto. Así, el artículo 90.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA establece que *“el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo”*. La citada Ley recoge las reglas generales sobre el devengo del impuesto en el artículo 75.1, precepto que ha sido modificado por las Leyes 24/2001 y 2/2010. Según estas reglas, el Impuesto se devengará en las obras ejecutadas para las Administraciones Públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto para tal aspecto por la normativa de contratación del sector público (artículos 205 y 218 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público).

Esta norma deberá ponerse en relación con lo establecido en el artículo 75.2, de la citada Ley 37/1992, que contiene una regla especial para los supuestos de pagos anticipados, añadiendo que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En este caso, la parte del objeto del contrato devengado hasta el 30 de junio de 2010, será gravada al 16% o al 7%, mientras que la que se devengue a partir de 1 de julio, deberá tributar conforme a los nuevos tipos, es decir, al 18% ó al 8%. Asimismo, en la tramitación del expediente deberían tenerse en cuenta los nuevos tipos impositivos del IVA, así como efectuar el cálculo de la parte de ejecución



sometida a los actuales tipos impositivos y diferenciarla de la que quedará bajo el gravamen de los nuevos tipos.

III. – CONCLUSIÓN

1. La elevación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido producida por el artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha de ser satisfecha por la Administración a los contratistas en todos aquellos casos en que el devengo del Impuesto se produzca con posterioridad a 1 de julio de 2010, estando obligada la misma a asumir la diferencia en el incremento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La obligación de asunción por parte de la Administración de la elevación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido, impide la posibilidad de que se pueda contemplar en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares la obligación del contratista de asumir la diferencia en el incremento del Impuesto, así como establecerla como criterio de valoración.

Es todo cuanto se ha de informar.

