



Informe 25/13, de 26 de febrero de 2015.” Posibilidad de facturar el IVA en un contrato de servicios exentos de este impuesto.

Clasificación de los Informes: 11. Pliegos de cláusulas administrativas y pliegos de prescripciones técnicas. 11.2. Pliegos de cláusulas administrativas particulares. 12.3. Cuestiones relativas a la duración de los contratos. Plazos, prórrogas e impuestos. 24. Contratos de servicios. 24.7 Régimen de pagos. 24.10. Recepción y liquidación. 24.14. Otras cuestiones.

ANTECEDENTES

La Entidad Local Autónoma de Valderrubio, dirige escrito a esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa solicitando se emita informe en los siguientes términos:

“Por parte de esta Presidencia de la Entidad Local Autónoma de Valderrubio, Municipio de Pinos Puente, Provincia de Granada se plantea la siguiente cuestión:

La Entidad Local Autónoma de Valderrubio licitó el servicio de ayuda a domicilio con el siguiente precio unitario por hora: Base Imponible 11,06 IVA 0,44€ (4%) TOTAL PRECIO LICITACIÓN 11,50€.

La adjudicataria es un entidad privada de carácter social que en su momento licitó por la precio tipo (11,06€) acreditando su exención del IVA en la prestación de tales servicios conforme al Art. 20.1 .8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en la prestación de tales servicios conforme al 20.1.8 de la Ley del IVA.

Dicha entidad pretende facturar el total del precio de licitación, es decir los 11,50€ dado que entienden que de otra forma no se verían beneficiadas por dicha exención. ¿Es correcta su argumentación? ¿Debemos abonarle el precio total de licitación incluido el porcentaje del 4% correspondiente al IVA?

¿Es posible prever esta cuestión en los pliegos de cláusulas administrativas particulares de forma que cuando liciten empresas de carácter social que acrediten la exención en el I.V.A. pueda la Administración abonarles el porcentaje correspondiente a dicho impuesto como parte del precio a cobrar?”

CONSIDERACIONES JURÍDICAS.

1. La consulta plantea la cuestión relativa a si una entidad del tercer sector, y, por tanto exenta del pago del IVA, puede cobrar este impuesto, en el precio que reciba por ese contrato. En concreto, se trata de la adjudicataria de un contrato de servicio de ayuda a domicilio, exenta del pago de IVA, que licitó este servicio por un precio unitario por hora, en el que no incluía el IVA. El precio de licitación era de 11,06 euros por hora, con un IVA de 0, 44 euros, que equivalía a un 4% del precio. Esta empresa licitó por el precio de 11, 06 euros la hora y resultó adjudicataria del contrato en cuestión.

Posteriormente, reclama de la entidad local que se le pague el precio de licitación de 11,06 euros, añadiendo el IVA, esto es, que se le paguen los 11,50 euros, (aunque la empresa solo licitó por 11, 06 y se



le adjudicó por ese precio), porque, según manifiesta, de otro modo, no se vería beneficiada por la exención de IVA que la Ley le reconoce.

Asimismo, se pregunta a esta Junta Consultiva si es posible prever esta cuestión en los pliegos del contrato, de forma que, cuando liciten empresas exentas de IVA pueda la Administración contratante abonarles el porcentaje correspondiente a dicho impuesto como parte del precio a cobrar.

2. Para responder las cuestiones planteadas en el presente informe, resulta necesario referirse al precio de los contratos públicos y a la posible inclusión dentro del mismo del IVA. El art. 87 del Texto Refundido por el que se aprueba la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real decreto legislativo 4/2011, de 16 de noviembre, (en adelante, TRLCSP), establece al respecto: “*En los contratos del sector público, la retribución del contratista consistirá en un precio cierto(...) los órganos de contratación cuidarán de que el precio sea adecuado para el efectivo cumplimiento del contrato mediante la correcta estimación de su importe, atendiendo al precio general de mercado*”. En este precepto, al regular el precio del contrato, parece tener en cuenta para ello solo los costes del mismo, sin incluir otros conceptos, como es el caso del IVA. No obstante, en el párrafo siguiente, se especifica que en el precio del contrato “*se indicará como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración*”. (Art. 87, 2, in fine). Conforme a este último párrafo, parece que el IVA debe figurar dentro del “precio del contrato”, pues de otro modo, no se entiende la referencia conjunta al impuesto y al precio dentro del mismo precepto, incluyendo ambos en un mismo concepto. A la vista de lo expuesto, podemos considerar que, en principio, el precio del contrato regulado en el art. 87 del TRLCSP, incluye el IVA y, por lo tanto, la entidad local debe pagar el IVA a la empresa porque se considera incluido en el mismo.

No obstante, deben tenerse en cuenta los efectos que el funcionamiento del IVA tiene sobre el precio del contrato público, en el caso de que exista una exención del pago de este impuesto en la empresa adjudicataria del contrato, lo que hace que no resulten de aplicación las consideraciones señaladas antes. El IVA es un impuesto indirecto, que grava el consumo, trifásico y susceptible de un particular mecanismo, propio de este gravamen, como es la repercusión del impuesto. Existen determinadas entidades que gozan del beneficio de la exención del mismo, como son aquéllas que carecen de ánimo de lucro, conforme a lo dispuesto dentro del art. 20, 1, 8) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA. El hecho de que se encuentren exentas significa que no les afecta el pago de este impuesto, esto es, que se ven liberadas de pagar el impuesto, lo que hace que tampoco tengan la obligación de repercutirlo. Es decir, la exención conlleva que las entidades que se encuentren en esta situación, puedan actuar de manera que no tengan la obligación de pagarlo cuando se les exija, así como tampoco tengan el derecho de repercutirlo, al no haberlo pagado.

Estas conclusiones resultan aplicables al presente caso. Si la entidad adjudicataria del contrato no paga IVA, puede, -como de hecho hizo-, presentar su oferta, sin incluir este impuesto. Al no pagar IVA, no puede repercutirlo en la Administración contratante. La administración contratante le paga IVA al contratista que no está exento de este impuesto, porque este contratista ya ha pagado el IVA anteriormente y, en consecuencia, puede repercutir su pago en la Administración, que, como destinatario final de los bienes o servicios objeto del contrato, no puede ya repercutirlo. Las consideraciones anteriores nos llevan a la conclusión de que la adjudicataria no puede pretender cobrar el precio de los servicios prestados junto con el importe del IVA.



3. Llegados a este punto, resulta necesario traer aquí de un Informe anterior de esta misma Junta Consultiva, en el que se estudia el tema de la inclusión del IVA en un contrato público, si bien tiene por parte de la consideración de la inclusión del IVA para valorar las ofertas, mientras que ahora nos encontramos ante un supuesto de inclusión del IVA en el momento del pago del precio del contrato. A pesar de ello, podemos considerar que su argumentación es perfectamente válida y aplicable al presente caso. Se trata del Informe 07/08, de 29 de septiembre de 2008, en el que se establece lo siguiente: *“Del mencionado precepto (art. 75 de la LCSP, hoy art. 87 del TRLCSP), parece derivarse la idea de que en la fijación del precio del contrato ha de atenderse a los costes del mismo, sin tomar en consideración la concurrencia de gravámenes de carácter fiscal que alteren su importe final, puesto que éstos últimos no pueden considerarse como “retribución del contratista”. De otra forma no se entendería que la Ley una los conceptos precio del contrato y retribución del contratista, por una parte y, por otra, imponga a los órganos de contratación la obligación de cuidar para que el precio sea adecuado “para el efectivo cumplimiento del contrato mediante la correcta estimación de su importe”. Todo ello podría llevarnos a pensar que cuando la Ley habla de precio del contrato lo hace tomando en consideración los costes reales de la prestación, sin atender al importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava de modo específico la operación en que el objeto del contrato consiste.*

Ello no obstante, en el informe nº 43 de 2008 de esta Junta se sentó como criterio que “a este respecto, el término precio debe ser interpretado a tenor de lo dispuesto en el artículo 75.1 de la Ley de Contratos del Sector Público que lo considera como la retribución del contratista, que podrá consistir tanto en metálico como en la entrega de otras contraprestaciones si la Ley así lo prevé. Siendo así, es criterio de esta Junta Consultiva que cuando en la Ley de Contratos del Sector Público se habla de precio del contrato debe entenderse el importe íntegro que por la ejecución del contrato percibe el contratista. Ello resuelve a su vez la problemática referente a si en el precio debe o no incluirse el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación. Se puede plantear la duda porque el artículo 75.2 de la Ley dispone que “En todo caso se indicará, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración”. Esta expresión puede interpretarse tanto en el sentido de que el Impuesto forma parte del precio, si bien debe hacerse constar separadamente su importe, como que éste es partida independiente del precio. La conclusión más adecuada, sin duda, es considerar que en el precio está incluido el importe a abonar en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, como se desprende por el hecho de que se mencione, aunque sea para decir que se haga constar separadamente, en el artículo que regula con carácter general el precio de los contratos”.

3. Las consideraciones anteriores nos permiten sentar la conclusión de que en el precio del contrato debe incorporarse el importe devengado en la ejecución del mismo en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, cuestión unida a ésta, y a la vez diferente de ella, es la de si establecido el concepto de precio con arreglo a la Ley y determinado el principio de que en él debe incluirse el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido (o tributo equivalente que lo grave), debe o no tenerse en cuenta éste a la hora de valorar el precio como criterio de adjudicación del contrato.

Esta es evidentemente la cuestión fundamental de cara a resolver la aparente desigualdad que podría plantearse con respecto a la adjudicación de los contratos entre aquellos licitadores que estén sujetos al pago del Impuesto y aquellos que no lo estén.

En un primer análisis de la cuestión parece que debería tenerse en consideración el principio establecido en el artículo 1 de la Ley de Contratos del Sector Público: “La presente Ley tiene por objeto regular la contratación del sector público, a fin de garantizar que la misma se ajusta a los principios de libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos, y no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos”. Precepto que aparece reiterado en el



artículo 123 de la misma a cuyo tenor “los órganos de contratación darán a los licitadores y candidatos un tratamiento igualitario y no discriminatorio y ajustarán su actuación al principio de transparencia”.

De conformidad con ambos artículos, y, con objeto de evitar la discriminación que se derivaría de la diferente posición en relación con el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido de los diferentes licitadores, el importe de éste no debería tomarse en consideración a la hora de valorar el precio como criterio de adjudicación de los contratos.

Frente a ello cabría entender que precisamente la Ley reguladora del Impuesto, al declarar la exención a favor de determinadas personas lo que ha hecho es establecer un criterio discriminatorio a favor de ellas, por lo que de no tomarse en consideración el Impuesto a la hora de valorar el precio de las ofertas presentadas en una licitación pública se estaría dejando sin efecto, indirectamente, lo establecido por la norma fiscal.”

Hasta aquí, este Informe corrobora lo señalado antes, esto es que en el precio del contrato, aunque al principio pudiera pensarse que no se incluye, no obstante, debe aparecer incluido el IVA. Pero, una cosa es que se incluya el IVA en el precio del contrato y otra diferente que la entidad que ejecute ese contrato tenga derecho a percibir el precio más el IVA, cuando se encuentra exenta de este impuesto. Y a esta cuestión, debemos responder que no es posible que el adjudicatario que goza de la exención del IVA pueda cobrar en el precio del contrato, el IVA correspondiente. La razón de ello se encuentra en este mismo Informe de esta Junta Consultiva en el que se señala que: “Sin embargo, a juicio de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa debe tenerse en consideración en primer lugar que el reconocimiento de una exención subjetiva en materia fiscal es siempre una norma de carácter excepcional que como tal debe ser interpretada restrictivamente. Es decir, no puede extenderse a personas que no sean estrictamente las indicadas en la Ley ni a actos respecto de los cuales sea dudosa la procedencia de aplicarla.

Tal es precisamente el caso de la contratación administrativa en la que impera el interés general que debe presidirla, y exige el tratamiento no discriminatorio de todos los licitadores. Principio de no discriminación que, además, es una exigencia del propio derecho comunitario que se incorpora en nuestra legislación por mor del contenido de las directivas sobre la materia.

Tampoco cabe argumentar que la interpretación preconizada en el presente dictamen, supone dejar sin contenido la exención reconocida en el artículo 20.1 8º) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con el cual se reconoce la exención del Impuesto a favor de las entidades de Derecho público o las entidades o establecimientos de derecho privado de carácter social por las prestaciones de esta misma naturaleza que realicen.

Y no cabe aducirlo porque el beneficio se hace efectivo en relación con todas las actividades de carácter social que dichas entidades realicen y que no tengan como destinatario inmediato a un poder adjudicador incluido en el ámbito de la Ley de Contratos del Sector Público. De igual manera, el beneficio fiscal se hace efectivo, también en los casos en que la prestación sea objeto de un contrato de los regulados en esta Ley, pues en caso de resultar adjudicataria la entidad que tiene derecho a él, quedará exenta del pago del impuesto tantas veces mencionado.



A idéntica conclusión llegó la Abogacía General del Estado en la Instrucción nº 1 del año 2003 sobre unificación de criterios en la emisión, por parte de las Abogacías del Estado de los departamentos ministeriales, de informes sobre pliegos de cláusulas administrativas, en la que con referencia a un supuesto distinto del que contemplamos pero con importante similitud respecto de él sentó el criterio de que “con objeto de poder comparar la proposición o proposiciones económicas que, por la razón indicada, no incluyen el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido con aquellas otras proposiciones u ofertas que han de incluirlo, así como para poder confrontar las ofertas que no han de incluir dicho tributo con el presupuesto de licitación, deberá recogerse en el pliego la expresa previsión de que, a esos solos efectos, a las ofertas o proposiciones que, según lo dicho, no deban incluir el importe del repetido tributo se les sumará la cantidad que resulte de aplicar a su importe el tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando excluida aquella o aquellas ofertas cuando el resultado de dicha adición o incremento exceda del presupuesto de licitación”.

Esta conclusión de la Abogacía General del Estado supone de hecho establecer el principio de que para la valoración de las ofertas cuando parte de ellas deben incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido y otra u otras no, debe hacerse sin tomar en consideración el importe de éste, bien sea incrementando las ofertas que no deben incluirlo como el importe teórico del mismo, bien sea reduciéndolo de las demás, operación que resultará facilitada por el hecho de que en el documento que contenga la oferta debe hacerse constar por separado el importe del Impuesto indicado.”

Como vemos, la valoración de las ofertas se hace sin tomar en consideración el IVA, por tanto, todas son iguales desde este punto de vista. Luego, en la fase de ejecución y cumplimiento, el pago del precio debe hacerse respetando los términos en los que se hubiera formulado la oferta y se haya pactado el precio a satisfacer. En este caso, la oferta se hizo por la entidad del tercer sector sin incluir el IVA, lo que hizo que resultara adjudicataria. Con base en esa oferta, se fija el precio a abonar mediante el acuerdo de las dos partes, en el que no figuraba el IVA. Por tanto, si la entidad adjudicataria se encuentra exenta de este impuesto, no debe procederse por parte de la Administración a su pago.

Así, debe partirse de la consideración incluida en el informe anterior, en cuanto señala que el reconocimiento de una exención subjetiva en materia fiscal es siempre una norma de carácter excepcional que como tal debe ser interpretada restrictivamente. Una solución contraria podría conculcar el principio de igualdad de trato que preside toda la contratación pública (art. 1 del TRLCSP). Partiendo de aquí, no puede afirmarse, como señala la consulta, que la entidad exenta de IVA se vería perjudicada si no se le paga el IVA, ya que, como señala el Informe 07/08: “no cabe aducirlo porque el beneficio se hace efectivo en relación con todas las actividades de carácter social que dichas entidades realicen y que no tengan como destinatario inmediato a un poder adjudicador incluido en el ámbito de la Ley de Contratos del Sector Público. De igual manera, el beneficio fiscal se hace efectivo, también en los casos en que la prestación sea objeto de un contrato de los regulados en esta Ley, pues en caso de resultar adjudicataria la entidad que tiene derecho a él, quedará exenta del pago del impuesto tantas veces mencionado.”

Además de lo expuesto, conviene señalar que la promoción de los fines de carácter social de este tipo de entidades en el ámbito de la contratación pública, como las actividades que desarrollan las entidades exentas del IVA (y en particular las entidades del tercer sector), debe realizarse en el marco de los principios de libre concurrencia y no discriminación que inspiran la contratación pública y de la forma prevista en el ordenamiento jurídico para integrar los aspectos sociales en la contratación, que no se ve limitada por las consideraciones vertidas en este informe, sino que se puede hacer efectiva por otras vías.



4. Respecto de la segunda cuestión que se plantea en el presente informe, puesto que la respuesta a la primera pregunta es negativa, cabría responder aquí que no procede establecer en el pliego de cláusulas administrativas particulares ninguna previsión a estos efectos.

CONCLUSIONES:

Por lo expuesto la Junta Consultiva de Contratación Administrativa considera que:

- La entidad local consultante no debe abonar el precio total de licitación incluido el porcentaje del 4% correspondiente al IVA a la empresa adjudicataria de este contrato, que acredita su exención de este impuesto.
- No procede prever esta cuestión de forma expresa en el pliego de cláusulas administrativas particulares que rijan la licitación de estos contratos.