

Informe 07/08, de 29 de septiembre de 2008. «Criterio aplicable en la valoración de las ofertas cuando concurren licitadores exentos de IVA junto con otros no exentos».

Clasificaciones de los informes: 16.5 y 7. Cuestiones relativas a las proposiciones de las empresas. Mesa de contratación y otras cuestiones.

ANTECEDENTES.

Por el Ayuntamiento de Palma de Mallorca se formula la siguiente consulta:

«Desde el Ayuntamiento de Palma de Mallorca solicitamos informe a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en referencia a la valoración económica de las ofertas de un concurso cuando concurren licitadores exentos de IVA junto con otros no exentos.

Nuestro Ayuntamiento presta diversos servicios mediante la contratación con entidades ajenas a él. Para ello saca a concurso el correspondiente servicio. Algunos de ellos, como pueden ser los servicios sociales están exentos de IVA para determinadas entidades (artículo 20.1.8 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido)

8°. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social (necesario certificado del Ministerio de Hacienda, artículo 6 del Reglamento, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre)

a) Protección de la infancia y de la juventud

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a exreclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

1) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

Según el artículo 88 de la Ley 37/1992:

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.

Aún así, nuestro Ayuntamiento en las bases del concurso viene especificando que los precios máximos de licitación y de las ofertas presentadas se entenderán IVA incluido.

En el caso de entidades exentas, deben presentar el correspondiente certificado del Ministerio de Hacienda.

Por dichos servicios el Ayuntamiento no se puede deducir el IVA soportado en relación a ellos ya que los presta gratuitamente (y si cobrara por ello, al ser una Entidad de Derecho Público, estaría el servicio exento de IVA).

Así, el coste final para el Ayuntamiento será siempre el precio del ofertante más el IVA, si el ganador del concurso no presenta el certificado de exención expedido por el Ministerio de Hacienda.

Por todo ello este Ayuntamiento viene actualmente comparando y valorando las distintas ofertas presentadas por su precio global, sin hacer ningún tipo de ajuste o armonización entre entidades exentas y entidades no exentas del IVA por dichos servicios. Es decir: el coste que tendrá el servicio para el Ayuntamiento.

Sin embargo, encontramos opiniones en un sentido contrario: el de valorar y puntuar las ofertas sólo teniendo en cuenta la Base Imponible de la operación, es decir sustrayendo el IVA de las ofertas de aquellas entidades que deben repercutirlo. El argumento que se nos da en este sentido es el de que sino se produce una discriminación entre ofertantes, siendo el IVA el elemento distorsionador.

La Intervención Municipal cree que se actúa correctamente por las siguientes razones: 1) Aplica correctamente el artículo 88 de la Ley 37/1992, al incluir el IVA en las ofertas y precio de licitación.

2) La discriminación supuesta que podría producirse entre entidades sociales exentas y entidades no exentas, es una discriminación positiva que así lo ha decidido el legislador, por motivos sociales, etc., y es un instrumento de política fiscal recogido en la legislación. A día de hoy no conocemos ningún recurso ni impugnación al artículo 20.1 de la ley 37/1992.

3) Las entidades públicas, y más en concreto este Ayuntamiento, pueden estar de acuerdo o no con los beneficios fiscales establecidos en la legislación española y comunitaria, pero en ningún caso aplicar medidas en contra para compensarlas si no están de acuerdo.

4) Si tuviéramos que compensar dicho beneficio fiscal, tendríamos, por el mismo motivo, que compensar-armonizar otros como los beneficios por contratar trabajadores minusválidos o mayores de 40 años.

5) Las administraciones públicas deben velar por la eficacia y eficiencia en el gasto público, y en este caso entre ofertas iguales elegir la que suponga un menor coste para la entidad. Coste que incluye el IVA soportado no deducible por el Ayuntamiento.

6) Las entidades exentas de IVA por dichos servicios, tienen ciertas desventajas respecto a las entidades no exentas:

No pueden deducirse el IVA soportado por ellas

Deben cumplir toda una serie de requisitos para obtener el certificado del Ministerio, como carecer de finalidad lucrativa o la gratuidad de sus cargos

No se pueden deducir un 35% (o tipo equivalente) en el impuesto de sociedades por sus gastos.

6) La elección efectuada por la Administración Pública entre prestar el servicio directamente o externalizarlo, debería ser revisada si no se tuviera en cuenta el posible IVA soportado no deducible. Los estudios de costes deben realizarse siempre sobre el desembolso total final que debe hacer la entidad.

Por todo lo anterior, solicito a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa admita la presente petición y emita informe sobre si es adecuado el sistema de valoración económica de las ofertas de un concurso cuando concurren licitadores exentos de IVA junto con otros no exentos, en cuanto valoramos el coste que tendrá cada oferta para el Ayuntamiento de Palma de Mallorca».

CONSIDERACIONES JURÍDICAS.

1. La consulta del Ayuntamiento de Palma de Mallorca plantea una única cuestión relativa a la forma en que debe darse solución a la aparente desigualdad que desde el punto de vista de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido puede producirse en la licitación de algunos contratos cuando alguno o algunos de los licitadores estén exentos del pago del Impuesto en relación con los que no lo estén.

En efecto, en tales casos puede resultar beneficiado el licitador que estando exento del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido presente una oferta que, atendiendo exclusivamente al importe de la prestación, pueda ser de importe superior a la presentada por otros licitadores no exentos, y que, sin embargo, computado el Impuesto, suponga un coste inferior para el órgano de contratación.

En tales casos surge la duda razonable acerca de si debe o no computarse a efectos de valoración de la oferta el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La Ley de Contratos del Sector Público contiene una primera manifestación al respecto, al señalar en su artículo 75 que *“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”*. Del mencionado precepto 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.

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.

CONCLUSIÓN.

Única. La valoración del precio como criterio de adjudicación de un contrato sujeto a la Ley de Contratos del Sector Público debe hacerse sin tomar en consideración el Impuesto sobre el Valor Añadido que recae sobre el mismo.