

Informe 2/92, de 27 de febrero de 1992. "Repercusión del aumento del Impuesto sobre el Valor Añadido del 12 al 13 por 100, establecido en el artículo 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, respecto de la contratación administrativa".

Clasificación de los informes: 18. Otras cuestiones de carácter general.

ANTECEDENTES

Por el Presidente de la Junta del Puerto de Sevilla y Ría del Guadalquivir se dirige a esta Junta Consultiva escrito de consulta sobre repercusión del aumento del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la contratación administrativa, redactado en los siguientes términos:

"El artículo 81 de la Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para 1992, modifica el artículo 27, apartado 1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, determinando que el impuesto se exigirá al tipo del 13%. Como el devengo se produce de acuerdo con el artículo 14 de la citada Ley, por la entrega de los bienes, la subida del tipo del 12% al 13% puede afectar a los expedientes de contratación de obras, suministros y asistencias técnicas.

Según la situación de los mismos pueden darse diferentes supuestos:

1. Contratos firmados antes de 31 de diciembre de 1991, para las facturas producidas en 1991, correspondientes a obras certificadas en dicho ejercicio, cobradas en 1992.

La primera duda que se plantea en este caso, es si el tipo del impuesto debe ser el 12% por considerarse aplicable el apartado 1 del artículo 23 del Reglamento del IVA, si se entiende ha existido una entrega de bienes en 1991, o bien el 13%, si se considera aplicable el apartado 2 del mismo artículo, que en caso de pago anticipado, como lo son las certificaciones de obras, considera que el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial.

En caso de que el IVA aplicable fuera el 13% la consulta se ampliaría al contenido del supuesto siguiente.

2. Contratos firmados antes de 31 de diciembre de 1991 para las certificaciones o facturas producidas en 1992.

Aunque el artículo 25, apartado 2, del Reglamento del IVA y los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares, determina que los sujetos pasivos del impuesto al formular sus propuestas económicas, han incluido dentro de las mismas el IVA, se entiende que este precepto no es aplicable cuando existe un incremento del tipo, en cuyo caso debe prevalecer, dado su mayor rango, el artículo 16 de la Ley que establece que los sujetos pasivos deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quién se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo impuesto en la Ley y sus normas complementarias, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Por ello se consulta si en este supuesto, se debe pagar a los contratistas la repercusión del 1% de incremento del tipo.

3. Propuestas presentadas antes de 31 de diciembre de 1992 (debe decir 1991), pendientes de adjudicación y firma del contrato.

Se estima que este supuesto sería aplicable el mismo criterio expuesto para el anterior, ya que la propuesta está formulada antes de haberse publicado la Ley General de Presupuestos Generales del Estado que incrementó el tipo del IVA, por lo que el licitante no tenía por que haberlo tenido en cuenta en su proposición.

Se consulta también este criterio.

4. Propuestas presentadas en 1992 por vencer dentro de dicho año el plazo para presentación de proposiciones de la subasta, concurso o contratación directa.

Aunque en el presupuesto de contratación del Proyecto o Pliego de Bases, se hubiera figurado el IVA al 12%, se estima que en este caso, debe prevalecer el artículo 25, apartado 2, del Reglamento, ya que el licitante debía tener conocimiento de la subida del impuesto en el momento de presentar la proposición, por lo que pudo tenerlo en cuenta en la misma.

Se consulta este criterio.

5. Subastas o concursos anunciados en 1992 o peticiones de ofertas en contratación directa formuladas también dentro de dicho ejercicio, en base a Proyectos o Pliegos de Bases y Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares, en los que figura el IVA al 12%.

Se estima que es aplicable el criterio del apartado anterior ya que aunque no se haya corregido en el presupuesto de contratación la repercusión del IVA, el licitante al formular su proposición debía haber tenido conocimiento del incremento del tipo del impuesto, por lo que su proposición comprende éste, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25, apartado 2, del Reglamento del IVA y la redacción usual de los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares.

Se consulta este criterio.

6. En el ejercicio 1992 se deberán corregir mediante diligencia los Proyectos, Pliegos de Bases y Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares, ya redactados antes de iniciar el expediente de contratación incrementando el IVA.

Este criterio parece obvio.

Es lo que se consulta a esa Junta, de acuerdo con el artículo 17 del Real Decreto 30/1991, de 18 de enero."

CONSIDERACIONES

1 - Según aparece redactado el escrito del Presidente de la Junta del Puerto de Sevilla y Ría del Guadalquivir se someten a consulta de esta Junta una serie de supuestos concretos, derivados todos ellos de la circunstancia de que el artículo 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, eleva, con efectos a partir de 1 de enero de 1992, el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido que figura en el artículo 27.1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del 12 al 13 por 100, por lo que procede realizar algunas consideraciones generales sobre la repercusión de tal elevación en la contratación administrativa, que permitan resolver cada uno de los extremos consultados.

2 - Los efectos que la elevación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido produce en la contratación administrativa han de ser determinados sobre la base de interpretar adecuadamente el significado de dicho Impuesto, la fecha de devengo y el mecanismo de recaudación, comenzando por recordar que el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, establece que "en las entregas de bienes y prestaciones de servicios al Estado y sus Organismos autónomos, a las Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, 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", indicando, a continuación, que "los correspondientes pliegos de condiciones particulares 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".

El precepto transcrito, sustancialmente idéntico al artículo 11 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, viene a consagrar, en la contratación administrativa, la

regla de que las ofertas de los contratistas comprenden el Impuesto sobre el Valor añadido (como antes el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas) que, a través del mecanismo de la repercusión, aunque sea como partida independiente, es satisfecho por la Administración, que paga al contratista el precio del contrato incrementado con el importe del Impuesto, por lo que la primera conclusión que debe sentarse es la de que, en los supuestos de elevación del tipo, 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 sólo incumplimiento de la normativa fiscal reguladora del Impuesto, sino del pacto contractual entre Administración y contratista, ya que este último incluye en su oferta el importe del Impuesto.

La conclusión sentada, por lo demás, no constituye más que una reiteración de los criterios seguidos en el Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, que regula la incidencia de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos gravados por el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas y en la Orden de 10 de mayo de 1982, promulgada para resolver las cuestiones que, en la contratación administrativa, suscitaba la elevación del tipo en este último Impuesto, criterios en los que, asimismo, se inspira el informe de esta Junta de 26 de noviembre de 1991 (Expediente 24/91) y la Circular de la Dirección General de Tributos 2/1992, de 22 de enero, por la que se dictan los criterios para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos del Estado cuando se produce una variación en el tipo impositivo.

3 - Para descender a la solución concreta de los extremos consultados hay que partir de la consideración de que todos ellos hacen referencia a cuestiones intertemporales de aplicación del nuevo tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la contratación administrativa, derivadas de constituir la adjudicación y ejecución de contratos una serie de actos, de los que unos pueden producirse durante la vigencia del indeterminado tipo y otros durante la vigencia de otro distinto, por lo que las cuestiones suscitadas habrán de resolverse analizando las normas relativas al devengo del Impuesto, toda vez que el artículo 27, número 3, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contiene la declaración lógica de que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

En cuanto a este último -el devengo- la propia Ley en su artículo 14 dispone que se producirá, en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable y en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaiga, añadiendo que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

4 - De los diversos supuestos sometidos a consulta de esta Junta puede suscitar algunas dudas interpretativas el comprendido en el número 1 del escrito, referente a contratos firmados antes de 31 de diciembre de 1991, para las facturas producidas en 1991, correspondientes a obras certificadas en dicho ejercicio, cobradas en 1992.

Las citadas dificultades interpretativas surgen exclusivamente en relación con el contrato de obras, en el que, como se indica en el propio escrito de consulta, puede entenderse aplicable el tipo del 12 por 100, si se considera que ha existido una entrega de bienes en 1991, o bien el 13 por 100 si las certificaciones de obras se consideran pagos anticipados y el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial, es decir, en 1992.

A juicio de esta Junta, dada la regulación específica del contrato de obras, debe prevalecer la segunda alternativa, es decir, la aplicación del tipo del 13 por 100, dado que la expedición de certificaciones no tiene nada que ver con la entrega y recepción, totales o parciales, de las obras,

pues mientras que las primeras se consideran anticipos o pagos a buena cuenta, según la terminología del artículo 142 del Reglamento General de Contratación del Estado, sin que exista propia entrega, la entrega y subsiguiente recepción da lugar a la práctica de las correspondientes liquidaciones, regulándose con independencia, en la vigente legislación de contratos del Estado, la expedición de certificaciones mensuales (artículo 47 de la Ley de Contratos del Estado y artículo 142 a 145 del Reglamento General de Contratos del Estado) y la entrega, recepción y liquidación de las obras (artículos 54 a 57 de la Ley de Contratos del Estado y artículos 169 a 171 del texto reglamentario), lo que impone, como consecuencia necesaria, que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, sobre operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados a la realización del hecho imponible, en el que el devengo se produce en el momento del cobro y, por tanto, en el caso consultado, con posterioridad a 1 de enero de 1992.

Lógicamente la solución propuesta no puede extenderse a otros contratos como son los de suministro y asistencia, a que inicialmente se refiere el escrito de consulta, en los que para determinar el devengo del Impuesto habrá que estar al momento de entrega, puesta a disposición de los bienes o realización del servicio, según los casos, todo ello de conformidad con el citado artículo 14 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5 - Idénticas consideraciones han de realizarse en relación con los supuestos planteados bajo los números 2 y 3 del escrito de consulta -contratos firmados antes de 31 de diciembre de 1991 para las certificaciones o facturas producidas en 1992 y propuestas presentadas antes de 31 de diciembre de 1991, pendientes de adjudicación y firma del contrato -pues en ambos supuestos al producirse las propuestas de los contratistas en el año 1991, cuando estaba en vigor el tipo del 12 por 100 del Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación del artículo 25 del Reglamento del Impuesto, el órgano de contratación debe considerar que los ofertantes han realizado sus propuestas incluyendo en las mismas el tipo del 12 por 100 del Impuesto, aunque a efectos de repercusión y pago del Impuesto por tener lugar en el año 1992, se aplique el tipo de 13 por 100, ya en vigor y por las razones que han quedado expuestas en los apartados anteriores de este informe.

6 - Los supuestos contemplados en los números 4 y 5 del escrito de consulta se refieren a propuestas presentadas en 1992, con el dato significativo de que los proyectos o pliegos, por haber sido elaborados con anterioridad a 1 de enero de 1992, incluyen el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 12 por 100 y no al vigente en el momento en que se presentan las propuestas por los contratistas.

Con independencia de que también en estos supuestos, si cabe con más claridad que en los anteriores, la repercusión del Impuesto se realice al tipo del 13 por 100, la cuestión que se suscita es la de depurar y clarificar, a efectos de adjudicación del contrato, las proposiciones de los contratistas, ya que, por la diferencia entre el tipo que figura en los proyectos o pliegos (12 por 100) y el vigente por aplicación del artículo 81 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (13 por 100), resulta necesario determinar, para una correcta adjudicación del contrato, el tipo del Impuesto que han tomado en consideración los ofertantes.

La cuestión, como es lógico, no debe suscitarse en los contratos ya adjudicados, pues cualquiera que sea el criterio seguido por el órgano de contratación, si se estima erróneo, su corrección en su caso, deberá obtenerse por la vía del pertinente recurso contra el acto de adjudicación, planteándose, por el contrario, en los términos apuntados, en los contratos pendientes de adjudicación.

En estos casos la solución más simple sería entender que, puesto que las ofertas de contratistas se producen en el año 1992, vigente ya el tipo del 13 por 100, dichas ofertas, por aplicación del citado artículo 25 del Reglamento del Impuesto, incluyen el importe del Impuesto al

13 por 100, si bien esta solución pugnaría con la consideración de los pliegos como ley del contrato en los que figura el tipo del 12 por 100, por lo que parece oportuno en estos casos realizar las oportunas correcciones en los pliegos, puesto que se parte de contratos no adjudicados, a fin de adecuar el tipo del Impuesto que figura en los mismos al resultante de la aplicación del citado artículo 81 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, lo que, obviamente no excluye otros procedimientos que permitan clarificar el sentido de todas las propuestas realizadas.

7 - Finalmente y, confirmando lo anterior, ninguna observación ha de realizarse al criterio, que se considera obvio en el número 6 del escrito de consulta, de que en el ejercicio de 1992 se corrijan los proyectos, pliegos de bases y pliegos de cláusulas administrativas particulares, ya redactados antes de iniciar el expediente de contratación, incrementando el Impuesto sobre el Valor Añadido, pues esta Junta Consultiva considera también obvio dicho criterio.

CONCLUSION

Por todo lo expuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende que la elevación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido producida por el artículo 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, ha de ser satisfecha por la Administración a los contratista en todos los casos en que el devengo del Impuesto se produzca con posterioridad a 1 de enero de 1992, circunstancia que concurre en los diversos supuestos que se someten a consulta por el Presidente de la Junta del Puerto de Sevilla y Ría del Guadalquivir, si bien, en los supuestos de los números 4 y 5 deberá clarificarse el sentido de las propuestas de los contratistas, dada la contradicción del tipo que figura en proyectos y pliegos y el resultante de la aplicación del citado artículo 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre.