

**Informe 4/92, 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. Ineficacia de los pactos sobre el pago del impuesto".**

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

## **ANTECEDENTES**

Por el Presidente de la Diputación Provincial de Jaén se dirige a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa escrito del siguiente tenor literal:

*"Visto el incremento del tipo de gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, y como quiera que, al día de la fecha, en esta Diputación existen gran número de contratos suscritos en el ejercicio anterior que se hallan pendientes de ejecutar parcial o totalmente y en los que, de conformidad con lo establecido en el artículo 68 del Reglamento General de Contratos del Estado, se contempló de forma independiente, aplicando a los conceptos, en el mismo indicados, el tipo del 12%, y como quiera que en las cláusulas de los contratos aludidos se establece, entre las obligaciones del adjudicatario la que literalmente dice como sigue:*

*"Satisfacer en general, toda clase de gastos que ocasionen y se generen por este contrato y formalización del mismo, pago de derechos reales, obtención de licencias, pago de tasas y precios públicos de toda índole, y cuanto derive de la legislación contributiva fiscal y social, así como también los que puedan establecerse durante la vigencia de este contrato".*

*A través del presente elevo consulta a esa Junta Consultiva de Contratación, a fin de que emita dictamen, si ello es posible, en el sentido de quién habrá de soportar el incremento del I.V.A. en los contratos aludidos."*

## **CONSIDERACIONES**

1 - La cuestión que se plantea en el presente expediente -la de que parte debe soportar en la contratación administrativa el incremento del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido en el artículo 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992- ha de ser resuelta en base a 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.

2 - La conclusión anterior, sin embargo, debe ser matizada en aquellos casos, como el presente, en el que se plantean 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 de un determinado 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.

Resulta así que, prescindiendo de otros momentos procedimentales, habrá que estar al del devengo para la aplicación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido, de tal manera que si el devengo se produce con anterioridad a 1 de enero de 1992 resultará aplicable el tipo del 12 por 100 y el del 13 por 100 si el devengo tiene lugar con posterioridad a dicha fecha. De los diversos contratos administrativos debe destacarse, a tales efectos, la singularidad del contrato de obras, en el que el devengo no se produce, por aplicación del artículo 14 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, cuando se expiden certificaciones mensuales, sino cuando se efectúa el pago de las mismas, dado que según la vigente legislación de contratos del Estado (artículo 142 del Reglamento General de Contratación del Estado) tienen la consideración de pagos a buena cuenta, es decir, anticipos, sin que presupongan entrega de la obra contratada.

3. Del escrito de consulta del Presidente de la Diputación Provincial de Jaén se deduce que también se plantea la cuestión de si las anteriores conclusiones, principalmente la de que la Administración ha de asumir el incremento del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido, pueden

quedar sin efecto por la circunstancia de que en las cláusulas de los contratos figure como obligación del adjudicatario la de "satisfacer en general, toda clase de gastos que ocasione y se generen por este Contrato y formalización del mismo, pago de Derechos Reales, obtención de licencias, pago de Tasas y Precios públicos de otra índole y cuanto derive de la Legislación Contributiva Fiscal y Social, así como también los que puedan establecerse durante la vigencia de este Contrato".

Aparte la defectuosa terminología de la cláusula transcrita que hace de todo punto conveniente su actualización, lo cierto es que la propia remisión a la "Legislación Contributiva Fiscal" hace inoperantes, en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, los pactos que puedan existir sobre el mecanismo de recaudación y pago del mismo, dado que el artículo 16 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara terminantemente que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y sus normas reglamentarias, "cualesquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos".

## **CONCLUSION**

Por 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 contratistas en todos los casos en que el devengo del Impuesto se produzca con posterioridad a 1 de enero de 1992, sin que tal obligación, por resultar imperativa según la legislación de dicho Impuesto, pueda ser alterada por pactos entre las partes.