

Informe 24/11, de 28 de octubre de 2011. “Efectos de la aplicación del IVA en los contratos”.

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

ANTECEDENTES

Se ha recibido en la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, el siguiente escrito procedente del Presidente de la ASOCIACION EMPRESARIAL PARA LA DISCAPACIDAD (AEDIS), que solicita se emita informe respecto de la consulta que realiza en los siguientes términos:

“Primero. La entidad a la que representa aglutina a numerosas (Asociaciones, Fundaciones y Empresas titulares de Centros Especiales de Empleo), representativas todas ellas del sector de actividad dedicado a “La atención a personas con discapacidad”. La práctica totalidad de todas ellas tienen otorgado el reconocimiento de “Entidad o establecimiento de carácter social”, estando por tanto sus actividades exentas del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 20. uno. 8) apartado c) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo: La anterior Ley de Contratos con las Administraciones Públicas, regulada bajo el REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, disponía, básicamente en su artículo 77 lo siguiente:

“Artículo 77. Cuantía de los contratos en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Siempre que en el texto de esta Ley se haga alusión al importe o cuantía de los contratos, se entenderá que en los mismos está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo indicación expresa en contrario. Las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán entenderse realizadas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en los territorios en que estas figuras impositivas rijan”

Tercero: La vigente Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (que derogaba a la reseñada en el punto anterior) señala en su artículo 75 lo siguiente:

“Artículo 75. Precio.

2. El precio del contrato podrá formularse tanto en términos de precios unitarios referidos a los distintos componentes de la prestación o a las unidades de la misma que se entreguen o ejecuten, como en términos de precios aplicables a tanto alzado a la totalidad o a parte de las prestaciones del contrato. En todo caso se indicará, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración.

Además del artículo reflejado anteriormente, en los artículos 76.1; 77; 98 y 99, 83, 129, 220, 221, 275, 284 (entre otros) de la Ley 30/2007, se especifican que todos los movimientos de carácter económico que se pueden prever en un contrato con la Administración Pública, siempre se excluirá el importe del I. V. A. de cualquier tipo de modificación en el mismo, debiéndose considerar siempre como partida independiente, NO COMPUTÁNDOSE LA MISMA A LA HORA DE VALORAR EL PRECIO DE LA ADJUDICACIÓN.

Cuarto: La Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en situación de Dependencia establece las condiciones básicas en la manera de articular los procedimientos, tanto económicos como sociales, de la atención de las personas con discapacidad así como de aquellas entidades relacionadas con ellas.

Quinto: Dentro de las actividades que desarrollan nuestros asociados, se encuentran aquellas actividades que han sido declaradas exentas por las diversas dependencias de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, entre las que se encuentran todas las que se realizan por la atención a personas con discapacidad en Centros Ocupacionales, Centros de Día, Residencias Permanente, etc., y que se realizan como consecuencia de los Contratos de Gestión de Servicio Público o de los Contratos de Prestación de Servicios firmados con diferentes Organismos Públicos (Comunidades Autónomas y Corporaciones Municipales) y que han sido adjudicados a través de su participación en los diferentes concursos públicos.

Sexto: Es evidente que el cambio de criterio establecido por el Estado a la hora de formalizar las propuestas económicas en los Contratos Públicos perjudican seriamente a todas aquellas entidades que tengan reconocida la exención de sus operaciones (independientemente de la forma “jurídica” de la entidad a la que se adjudique el contrato público).

El motivo es simple, ese pretendido “beneficio fiscal” supone en la práctica que las Entidades soportarán unos costes por la compra de bienes y servicios en la parte de las “cuotas de IVA soportadas” y que no soportará cualquier otra entidad que, aún

realizando la misma actividad económica, tenga, a la hora de presentar ofertas económicas en los Concursos Públicos, unos costes inferiores a los de nuestras Entidades, por tener derecho a repercutir el IVA en las facturas y poder deducirse así el IVA pagado en las compras.

La total imposibilidad de competencia con aquellas Empresas que tengan una especificación de carácter fiscal distinta (aún realizando la misma actividad económica) hará poco viable nuestras Actividades, puesto que éstas siempre podrán ofertar un precio considerablemente más bajo al no contar entre sus costes el Impuesto sobre el Valor Añadido que si tienen el resto de entidades.

Si en los impuestos directos una exención es normalmente beneficiosa para los sujetos pasivos que la pueden aplicar, en cambio en el IVA, por su propia configuración como impuesto indirecto plurifásico, puede ocurrir que al sujeto pasivo le perjudique de tal manera que no sea posible su aplicación por acarrearle un aumento de costes respecto de las entregas o prestaciones de servicios en que consista su actividad

Séptimo: Antes del cambio normativo producido por la vigente Ley de Contratos con el Sector Público, el coste añadido que suponía el IVA soportado se recuperaba en el precio que se cobraba en el Contrato con la Administración, ya que en el mismo, siempre estaba incluido el IVA, por lo que se recuperaba una parte del mismo. Además, cualquier otra entidad que no estuviera en la misma situación fiscal, no podría alegar sentirse perjudicada por competir en diferentes condiciones porque el IVA nunca constituiría, ni coste de la compra de bienes o servicios, ni mayor ingreso por la prestación del servicio.

Octavo: Destacar lo señalado anteriormente con respecto a la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención de las Personas con Dependencia, que propugna en todo su articulado por la defensa y protección que desde cualquier instancia gubernamental se debe procurar hacia aquellos colectivos y grupos que desarrollen su acción en el marco de la atención a personas en situación de Dependencia.

Noveno: Aunque en la normativa fiscal no se establece la posibilidad de renuncia a la exención de este tipo de actividades, también es cierto que ha habido novedades en los Tribunales que está haciendo que el criterio seguido hasta el momento por la Agencia Tributaria cambie.

En concreto, un reciente informe del Subdirector General de la Agencia Tributaria es claro y contundente: "EN LA ACTUALIDAD LA AGENCIA TRIBUTARIA ESTÁ PROCEDIENDO A ADMITIR LAS RENUNCIAS QUE SE PRESENTEN A LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.UNO.12º DE LA LEY DEL I. V. A." para determinadas actividades.

En vista de estos antecedentes, SOLICITA: A esa Junta Consultiva de Contratación Administrativa un informe sobre los puntos que se mencionan a continuación, toda vez que se han hecho diversas consultas verbales a diferentes entidades y se han obtenido disparidad de respuestas.

Para el caso de que se modificaran las condiciones "fiscales" de cualquier Entidad o Empresa, de tal forma y manera que, a partir de una determinada fecha, tuviera la obligación de repercutir el IVA en todas las actividades que realiza:

¿Qué tratamiento se debería de dar a los Contratos de Gestión de Servicio Público o a los Contratos de Prestación de Servicios que ya tuviera firmados con la Administración? ¿Se deberían modificar los contratos firmados? ¿Debería aceptar el Organismo Público el incremento en el precio del contrato por la cantidad a repercutir por el Impuesto sobre el Valor Añadido y modificar el Contrato? ¿Podría suponer un motivo de modificación contractual unilateral de contrato y como consecuencia de ello podría suponer la rescisión del contrato por parte de la entidad otorgante?"

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. El Presidente de la ASOCIACION EMPRESARIAL PARA LA DISCAPACIDAD (AEDIS), plantea una consulta de forma hipotética para el caso de que se produjera un cambio en las condiciones fiscales de determinadas entidades o empresas, se supone que hasta ahora exentas del pago del impuesto en determinadas actividades, de forma que tuvieran la obligación de repercutir el IVA en todas las actividades que realizan. En ese caso se consulta sobre el tratamiento que debería darse a los contratos de gestión de servicios públicos y de servicios ya formalizados, en los que se produjera un aumento de precio como consecuencia de la inclusión del IVA en el mismo.

2. Una primera consideración debe expresarse según la cual ha de advertirse, como ya se indicó en el informe 57/05, de 19 de diciembre de 2005, los informes de la Junta Consultiva se configuran como un trámite relacionado con los expedientes de contratación, matiz que a la vista de la consulta ha de completarse que en todo caso se relacionan con norma reguladoras de la contratación, no así como se refiere en la consulta recibida a supuestos y situaciones hipotéticas, que en tanto no se consoliden como normas no podrán ser valorados para expresar el parecer sobre la misma.

3. Esta Junta Consultiva ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones respecto a los efectos de una modificación del tipo impositivo del IVA en los contratos administrativos celebrados, con ocasión de la elevación del tipo impositivo operada por el artículo 81 de la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, (Informes 2/92 y 4/1992, de 27 de febrero), en los que se concluía que la elevación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido producida por dicho artículo *“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”*.

No obstante, en este caso, cabe advertir que en ausencia de la determinación de las circunstancias que ocasionan la modificación de las condiciones fiscales de las entidades y su alcance, resulta muy complicado realizar una respuesta a las cuestiones que se plantean, que excede de las competencias de esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa, ya que dependen en buena medida de cómo y con que alcance se produzca el cambio en el régimen fiscal de esta entidades.

4. La modificación de estas condiciones puede producirse de diversas formas. Por un lado, por un cambio en las condiciones subjetivas de la entidad contratante, por ejemplo, la pérdida del reconocimiento de “Entidad o establecimiento de carácter social”, con lo que quedarían sus actividades fuera del ámbito de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.uno. 8) apartado c) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra, puede producirse como consecuencia de una modificación de la normativa tributaria o bien de los criterios seguidos en su aplicación, que son las circunstancias que parecen motivar el escrito de consulta.

Si resulta de un cambio de criterio de aplicación normativa, habrá que estar a las instrucciones que establezca la Dirección General de Tributos, en cuanto órgano competente para la interpretación de la normativa tributaria, de conformidad con el artículo 4 del Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, respecto al alcance que deba darse al cambio de interpretación que se acuerde, atendiendo a los criterios jurisprudenciales o de otro tipo que motiven la nueva interpretación. De acuerdo con ellos, procederá interpretar lo que proceda respecto a los contratos del sector público.

Si el cambio obedece a una modificación normativa habrá que estar a lo que disponga la norma correspondiente, que puede optar por diversas vías, siempre que sean acordes con la normativa comunitaria, como admitir la posibilidad de la renuncia a la exención, la eliminación de la misma o la configuración de un tipo 0 u otro muy reducido para estas operaciones. La incidencia que dicho cambio tenga en los contratos firmados dependerá de los términos en que se apruebe la norma correspondiente, por lo que no cabe adelantar una respuesta a las consultas planteadas.

