

IVA

INCREMENTO DEL TIPO IMPOSITIVO DEL 16 AL 18 POR CIENTO A PARTIR DEL 1 DE JULIO DE 2010

Relación de Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos e informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa relativas al cambio de tipo impositivo del IVA y al momento del devengo.

- 1. 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.”**
- 2. 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.”**
- 3. Informe 32/95, de 24 de octubre de 1995. “Cálculo del porcentaje de alteración que sobre el precio de un contrato supone una determinada modificación del mismo.”**
- 4. Consulta V0940-07. “Devengo del Impuesto en las obras efectuadas para la Administración Pública. Expedición de factura y certificación de obra.”**
- 5. Consulta V0602-10. “Devengo del Impuesto y tipo impositivo aplicable cuando, entre el momento de formular las ofertas y el de realización de las operaciones, tenga lugar una variación de los tipos impositivos.”**
- 6. Consulta V0603-10. “Devengo del Impuesto y tipo impositivo aplicable.”**

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.

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.

Informe 32/95, de 24 de octubre de 1995. "Cálculo del porcentaje de alteración que sobre el precio de un contrato supone una determinada modificación del mismo".

1.11. Contratos de obras. Modificación del contrato.

ANTECEDENTES

1. La Junta Consultiva de Contratación Administrativa en la reunión de la Sección del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente del día 8 de junio de 1995, emitió informe a petición del Director General de Carreteras del citado Ministerio, sentando la conclusión de que la cuestión suscitada -la de si en las modificaciones de contratos debía compararse el precio inicial con inclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente y el precio del modificado con inclusión del mismo Impuesto pero vigente en el momento del ejercicio de la facultad de modificación- podría ser resuelta por el órgano consultante, apartándose del criterio del Servicio Jurídico, cumpliendo el requisito de la motivación exigido por el artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

2. Con fecha 4 de agosto de 1995 tiene entrada en la Junta Consultiva de Contratación Administrativa nuevo escrito de consulta de la Dirección General de Carreteras del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, en el que después de consignar los antecedentes correspondientes hace constar lo siguiente:

"5º) Sin perjuicio de lo anterior, esta Dirección General estima de interés general la consulta acerca del porcentaje de alteración que sobre el precio del contrato (entendido como presupuesto de adjudicación) supone una determinada modificación del mismo (precio del modificado entendido como el resultado de aplicar el coeficiente de adjudicación, obtenido en la licitación, al presupuesto de contrata del modificado). Tal consulta se planteó inicialmente a esa Junta en escrito que se recoge como documento número 6 entre los que acompañan a la presente solicitud.

6º) Por otra parte, entiende este Centro Directivo de interés para el pronunciamiento sobre la cuestión de fondo planteada, reproducir el punto 5º de las "Alegaciones de la Dirección General de Carreteras de fecha 25 de abril de 1995" (Documento 4), cuyo tenor es el siguiente:

"Por otro lado, siendo el sentido final de la contratación obtener, a cambio de una contraprestación por parte de la Administración, la realización de una realidad física o intelectual, la modificación de su objeto, por una necesidad sobrevenida que afecte al interés público, debería articularse de la manera más cercana a la utilización del concepto jurídico-financiero de presupuesto de ejecución material, por tratarse del presupuesto más próximo a la magnitud real que supone el objeto del contrato como elemento esencial del mismo.

Avanzando en esta línea argumental, el objeto de un contrato y su posible modificación no pueden verse afectados por una variación circunstancial en el tipo de un impuesto cualquiera que grave esa realidad como hecho imponible, ya que ello nos llevaría al absurdo de tener que considerar el supuesto de que un cambio coyuntural del tipo impositivo podría convertir una modificación encajable en los parámetros normativos ordinarios en una posible causa de resolución de un contrato, dándose la consecuencia no buscada de que el elemento accidental (impuesto) adquiriría mayor transcendencia desde el punto de vista de sus consecuencias normativas que la propia sustancia de la modificación.

Así por ejemplo: una modificación de aproximadamente un 17%, que, en principio, no acarrearía consecuencias legales determinantes, si fuera contemporánea de un aumento del tipo impositivo de IVA del 5% al 25%, se convertiría en posible causa de resolución de un contrato y, en todo caso, en elemento desencadenante de una complejidad en la tramitación que no se corresponde con la importancia real de la modificación en sí misma considerada".

Como consecuencia de lo anterior, concluye el escrito, *"se eleva de nuevo la citada consulta a esa Junta al efecto de obtener el correspondiente dictamen de la Sección de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente de la misma, una vez subsanados los defectos formales de que adolecía la petición inicial, y dando por reproducidos los argumentos allí vertidos, que se someten junto con los ahora elaborados a su consideración para determinar el sistema correcto de cálculo del porcentaje de alteración que sobre el precio de un contrato supone una determinada modificación del mismo".*

3. De la documentación que se acompaña al escrito de consulta conviene destacar, a efectos del presente informe, los siguientes extremos:

a) En la propuesta de modificación del contrato, fechada el 15 de abril de 1995 se consigna lo siguiente:

"Por resolución de la Dirección General de Carreteras de fecha 30 de diciembre de 1994 ha sido aprobada la modificación que se examina, que produce un adicional de 171.590.029.- pesetas, habiendo sido informado favorablemente este modificado por la Oficina de Supervisión de Proyectos. Este modificado supone un incremento del 19,91% sobre el precio del contrato, si se efectúa el cálculo, según criterio de esta Dirección General, aplicando tanto el precio del contrato como al del modificado el tipo de IVA vigente a la fecha de la presente propuesta.

En el caso de aplicar al precio del contrato el tipo de IVA vigente en el momento de la adjudicación (15%) y al precio del modificado el tipo vigente en la actualidad (16%) el porcentaje ascendería al 20,09%."

b) En el informe del Servicio Jurídico del Estado en el Ministerio fechado el 11 de abril de 1995, respecto a la cuestión suscitada se consigna la siguiente consideración:

"De las actuaciones que obran en el expediente se infiere que la modificación pretendida supone un aumento del 20,09% que rebasa el límite del 20%, por lo que concurre una causa de posible resolución del contrato de obras."

c) En respuesta a la solicitud de nuevo informe, basada en las razones que expresamente consigna la Dirección General de Carreteras, el citado Servicio Jurídico del Estado en el Ministerio se limita a manifestar, en 3 de mayo de 1995 que *"mantiene en su totalidad su informe de fecha de 11 de abril del año actual".*

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. Antes de entrar en el fondo de la cuestión suscitada en el presente expediente -la de determinar si, en el supuesto de modificaciones, para el cálculo del porcentaje que representa la modificación han de compararse el precio inicial y el modificado sin aplicar tipos diferentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido, tesis de la Dirección General de Carreteras, o teniendo en cuenta los tipos distintos del Impuesto vigentes en la fecha de la adjudicación y de la modificación, tesis del Servicio Jurídico del Estado en el Ministerio- conviene realizar algunas precisiones en relación con la tramitación del expediente y la solicitud de informe que de nuevo se plantea ante esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa.

2. La conclusión que la Junta Consultiva de Contratación Administrativa sentaba en su informe de 8 de junio de 1995 conserva plena validez para la nueva consulta, ya que es perfectamente reiterable que la Dirección General de Carreteras, sin informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, sigue teniendo elementos de juicio suficientes para resolver el expediente y así los expresa en los diferentes escritos que se incorporan al mismo y en los de consulta dirigidos a esta Junta y así sobre todo se deduce de la circunstancia consignada en el nuevo escrito de consulta de que "esta Dirección General procede, de forma paralela al planteamiento de esta consulta a esa Junta, a continuar la tramitación ordinaria del expediente con remisión de sus actuaciones a la Intervención Delegada de la General de la Administración del Estado en el Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, como paso previo a la resolución definitiva del expediente modificado".

Resulta por tanto ocioso plantearse una posible subsanación de defectos formales que, desde luego, no tienen la virtualidad de desvirtuar la conclusión de la Junta en su informe de fecha 8 de junio de 1995, ni cabe plantear la presente consulta como una alzada en materia de informes jurídicos, a lo que se opone el ordenamiento jurídico procedimental conforme al cual hay que atribuir a todos los informes, salvo a los vinculantes, el mismo valor en orden a las decisiones que puede adoptar el órgano consultante.

Por ello se estima correcta la actuación de la Dirección General de Carreteras en el sentido de continuar la tramitación del expediente y solicitar informe a esta Junta que, por lo indicado, ha de entenderse que se solicita con carácter general y cuya emisión no ha de producir efecto sobre la tramitación concreta del expediente de modificación.

3. Realizadas las anteriores observaciones procede afirmar que la Junta Consultiva de Contratación Administrativa comparte los criterios y conclusiones manejados por la Dirección General de Carreteras en sus diferentes escritos, fundándose en que la determinación del importe de una modificación contractual y del porcentaje que representa respecto al precio inicial del contrato no puede realizarse tomando en consideración tipos impositivos distintos del Impuesto sobre el Valor añadido, pues la diferencia de tipo impositivo, por ser extremo distinto e independiente y, en cierto modo, accidental al contrato, no puede servir para cuantificar una modificación contractual ni el porcentaje que representa respecto al precio inicial del contrato, Frente a esta consideración y las que en torno a la misma ha realizado la Dirección General de Carreteras no puede prevalecer la falta de razonamientos del Servicio Jurídico del Estado en el Ministerio en cuanto a la cuestión suscitada, ya que en su primer informe fechado el 11 de abril de 1995 se limita a consignar que "de las actuaciones que obran en el expediente se infiere que la modificación pretendida supone un aumento del 20,09% que rebasa el límite del 20%" y en su segundo informe de fecha 3 de mayo de 1995 manifiesta simplemente que "mantiene en su totalidad su informe de fecha 11 de abril del año actual".

CONCLUSIÓN

Por lo expuesto la Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende que, manteniendo su vigencia el criterio expuesto en su anterior informe de 8 de junio de 1995 sobre la tramitación del expediente de modificación contractual a que hacía referencia dicho informe, en los supuestos de modificación, el cálculo del porcentaje que representa el precio modificado sobre el inicial no puede realizarse aplicando distintos tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigentes en el momento de la adjudicación y en el de la modificación.

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)
.EN NUM-CONSULTA (V0940-07)
[Anterior](#)

NUM-CONSULTA V0940-07

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 11/05/2007

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 75-2º-bis, 75-dos, 88, 164-uno-3º

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante efectúa obras para la Administración Pública, documentando sus operaciones mediante la emisión de las correspondientes certificaciones de obra. Además de dicho documento, la Administración le exige la expedición de una factura anexa a la mencionada certificación.

CUESTION-PLANTEADA Devengo del Impuesto en las obras efectuadas para la Administración Pública. Expedición de factura y certificación de obra.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 75 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (Boletín Oficial del Estado de 29 de Diciembre), según redacción dada al mismo por el artículo 5.Tres de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre) establece, con efectos desde 1 de enero de 2002, que:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.

(...)"

De la dicción del precepto y de su referencia al artículo que se ha citado, se deduce que la regla contenida en el mismo sólo es aplicable a las ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, término éste que ha de interpretarse a la luz del contenido del artículo 1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, cuyo texto es el siguiente:

"...

2. Se entiende por Administraciones Públicas a los efectos de esta Ley:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las entidades que integran la Administración Local.

3. Deberán asimismo ajustar su actividad contractual a la presente Ley los organismos autónomos en todo caso y las restantes entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas, siempre que en aquéllas se den los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido creadas para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil.

b) Que se trate de entidades cuya actividad esté mayoritariamente financiada por las Administraciones públicas u otras entidades de derecho público, o bien, cuya gestión

se halle sometida a un control por parte de estas últimas, o cuyos órganos de administración, de dirección o de vigilancia estén compuestos por miembros más de la mitad de los cuales sean nombrados por las Administraciones públicas y otras entidades de derecho público."

El Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, ha aprobado el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.(BOE del 26).

En cuanto al ámbito objetivo, y respecto a las ejecuciones de obra a las que resulta aplicable esta regla de devengo, debe tenerse en cuenta que el legislador se ha referido al artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, precepto que forma parte del Título I del Libro II del citado Texto Refundido. En este Título se regula el contrato de obras, siendo definido su ámbito objetivo por el artículo 120 del citado cuerpo normativo, de donde se deduce que únicamente a los contratos regulados por el referido Título I del Libro II del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas será de aplicación la regla de devengo que se acaba de reproducir. Téngase en cuenta que si la voluntad del legislador hubiera sido la de establecer o señalar de forma expresa una regla de devengo aplicable al total de contratos de los que resulten destinatarias las Administraciones Públicas, la referencia no se habría hecho al artículo 147 que se ha citado, sino al artículo 110 del mismo cuerpo normativo, que es el que regula con carácter general el cumplimiento de los contratos y la recepción.

En conclusión, esta regla es aplicable a efectos de la determinación del momento de devengo del contrato de obras, cuyo objeto se regula en el artículo 120 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, que tiene el siguiente contenido:

"A los efectos de esta Ley se entiende por contrato de obras el celebrado entre la Administración y un empresario cuyo objeto sea:

- a) La construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, canales, presas, edificios, fortificaciones, aeropuertos, bases navales, defensa del litoral y señalización marítima, monumentos, instalaciones varias, así como cualquier otra análoga de ingeniería civil.
- b) La realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o del subsuelo, como dragados, sondeos, prospecciones, inyecciones, corrección del impacto medioambiental, regeneración de playas, actuaciones urbanísticas u otros análogos.
- c) La reforma, reparación, conservación o demolición de los definidos en las letras anteriores."

Una vez precisado lo anterior, el nuevo número 2º bis del apartado uno del artículo 75 de la Ley del Impuesto sitúa el devengo del Impuesto en el momento de la recepción de la obra conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Así, a dicha recepción debe concurrir un facultativo designado por la Administración representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su propio facultativo.

Hay que tener en cuenta que el artículo 147.5 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas admite recepciones parciales para aquellas partes de la obra susceptibles de ser ejecutada por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato, las cuales determinarán el devengo del Impuesto, conforme al artículo 75.uno.2º bis de la Ley 37/1992.

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-
COMPLETA**

También permite el artículo 147.6 del mismo Texto Refundido la ausencia del acto formal de recepción por razones excepcionales de interés público, debidamente motivadas en el expediente, facultando al órgano de contratación para acordar la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, produciéndose los efectos y consecuencias propios del acto de recepción, para lo cual deberán cumplirse una serie de requisitos reglamentarios. Siendo esto así, el Impuesto se devengará en el momento de la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público.

2.- Todo lo anteriormente expuesto no impide la aplicación de la norma relativa a los pagos anticipados del apartado dos del mismo artículo 75 de la Ley 37/1992, el cual establece que “no obstante lo dispuesto en el apartado uno, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”. Es decir, si se procede al pago total o parcial del importe correspondiente a la parte de obra ejecutada, que se documenta en la certificación de obra, se devengará el Impuesto en proporción a la cantidad satisfecha, por el importe efectivamente cobrado.

A estos efectos, el mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente a dicha obra.

El artículo 78, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Por lo tanto, cuando se produzcan pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos, en cuyo caso, no formará parte de la base imponible el importe retenido en concepto de garantía.

3.- El artículo 88, apartados uno, dos y tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido disponen que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realiza la operación gravada, quedando éste obligado a soportarla siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicha Ley, debiendo efectuarse dicha repercusión mediante factura o documento sustitutivo al tiempo de expedir y entregar la referida factura.

El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992 dispone que sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: “3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El artículo 9 del mencionado, que se ocupa de regular el plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos, dispone lo siguiente:

“1. Las facturas o documentos sustitativos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación.
No obstante, cuando el destinatario de la misma sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.
En todo caso, las facturas o documentos sustitativos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del Impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.
2. A los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a las citadas operaciones.”

4.- La Resolución de 4 de marzo de 2002, de la Intervención General de la Administración Pública, por la que se hace público el Acuerdo del Consejo de Ministros de 1 de marzo de 2002, por el que se da aplicación a la previsión del artículo 95.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, respecto de la función interventora, establece en su apartado octavo, que se refiere a los expedientes de contratos de obra, que en el caso de actuarse mediante certificaciones de obra, junto a estas, la empresa adjudicataria debe expedir una factura ajustada a los requisitos del entonces vigente Real Decreto 2402/1985.

Sin embargo, como ya se ha señalado, sólo cuando se ha producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, nace la obligación de repercutir dicho Impuesto, repercusión que se efectúa mediante la consignación de la correspondiente cuota en la factura que se expida al efecto.

Por tanto, una factura expedida con anterioridad al momento de producirse el devengo del Impuesto, aunque reúna todos los datos y requisitos previstos en el artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, no surtirá efecto en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido más que cuando resulte preceptiva su expedición por haberse devengado el impuesto, ello conforme a los criterios que se acaban de señalar.

Esta contestación sustituye a la anterior de fecha 26 de abril de 2007 que en consecuencia queda anulada.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V0602-10

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 26/03/2010

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 75-uno-7º, 88-uno, 90-dos

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante, se dedica al alquiler de automóviles sin conductor a largo plazo, habitualmente conocido como "renting" de automóviles. Entre sus clientes se encuentra la Administración pública, a quien formula sus correspondientes ofertas consignando el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en el momento de realizar las mismas. Dada la naturaleza a largo plazo de los contratos suscritos con la Administración pública, entre el momento de la oferta y el del devengo del Impuesto puede producirse una variación de los tipos impositivos.

CUESTION-PLANTEADA Devengo del Impuesto y tipo impositivo aplicable cuando, entre el momento de formular las ofertas y el de realización de las operaciones, tenga lugar una variación de los tipos impositivos.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 90, apartado dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

2.- El artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se ocupa de regular las reglas de devengo de dicho Impuesto. El apartado uno, número 7º de dicho precepto, que es la que resulta aplicable en el caso de las operaciones objeto de consulta, establece lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1º precedente.”.

Por su parte, el artículo 75, apartado dos, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”.

De acuerdo con lo expuesto, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de servicios objeto de consulta, que tienen la consideración de operaciones de tracto sucesivo o continuado, se produce conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado 7º de la Ley 37/1992, salvo que se produzcan pagos anticipados, en cuyo caso se aplica el apartado dos del mencionado artículo 75 de la

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- El artículo 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

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.”.

Por su parte, el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), dispone que, en relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa 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.

4.- El artículo 75, apartado 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (BOE del 31), dispone lo siguiente:

“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.”.

Por su parte, el artículo 129, apartado 5 de la Ley de Contratos del Sector Público, establece lo siguiente:

“5. En la proposición deberá indicarse, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba ser repercutido.”.

5.- Con motivo de la elevación del tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido operada el año 1992, que pasó del 12 al 13 por ciento, este Centro Directivo emitió la Circular 2/1992, de 22 de enero de 1992, 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 del tipo impositivo (B.O.M.E.H número 4/1992).

En la parte dispositiva de la citada circular, se estableció lo siguiente:

“Primera.- Los contratos celebrados por la Administración Pública que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 1 de enero de 1992, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el artículo 25 de su Reglamento, y respecto de los cuales, de acuerdo con la normativa vigente, no se hubiese devengado dicho Impuesto, se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al momento en que se devengue el Impuesto en las operaciones sujetas al mismo.

En particular, en las certificaciones de obra expedidas después del 31 de diciembre de 1991, la cantidad a abonar al contratista por las entidades públicas será la que

resulte de añadir al precio cierto la cuota del Impuesto calculada al tipo del 13 por ciento.

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-
COMPLETA**

Asimismo, en las certificaciones de obra expedidas antes del día 1 de enero de 1992, satisfechas con posterioridad a dicha fecha y que no correspondan a entregas de obras, totales o parciales, efectuadas antes de 1992, la cantidad a abonar será, igualmente, la que resulte de añadir al precio cierto la cuota del Impuesto calculada al 13 por ciento.

Segunda.- A estos efectos, se entenderá por precio cierto el de adjudicación menos la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido calculada al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato.

Asimismo, el precio de adjudicación ha de entenderse con las modificaciones contractuales que pudieran afectarle, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, como consecuencia de la aplicación de normas legales existentes al efecto.”.

6.- El artículo 79, apartado uno de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (BOE del 24), dispone lo siguiente:

“Con efectos desde el 1 de julio de 2010 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. Se modifica el apartado uno del artículo 90, que queda redactado de la siguiente forma:

“Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente”.

7.- De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, si durante la vigencia de los contratos de alquiler de automóviles sin conductor a largo plazo (“renting”) efectuados para la Administración pública, se produjera una modificación del tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los mismos, el tipo que deberá aplicarse será aquél que esté vigente en el momento del devengo de las operaciones que, en el caso de consulta, se produce aplicando lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 7º de la Ley 37/1992, con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

Debe aclararse, en este sentido, que en la medida en que el devengo del Impuesto tiene lugar con arreglo a la exigibilidad del precio en los contratos de tracto sucesivo, resultará plenamente ajustado a Derecho repercutir el mismo al tipo impositivo del 18 por ciento cuando dicha exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010, aunque se corresponda con un período de arrendamiento anterior a esa fecha.

En el supuesto de que se efectuaran pagos a cuenta anteriores a la realización de las operaciones objeto de consulta, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que tales pagos se realicen efectivamente.

No obstante, en este último caso, deberán considerarse los criterios deducidos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, Asunto C-419/02, BUPA Hospitals.

En dicha sentencia, el Tribunal argumenta lo siguiente:

“44. En primer lugar, procede recordar que el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se

hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

45. El artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual en los casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la regla enunciada en el párrafo primero de esta misma disposición y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta.

(...)

47. Así, el artículo 10, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros disponer que en tres supuestos el IVA sea exigible en una fecha posterior al devengo, en concreto, bien a más tardar en el momento de la entrega de la factura, bien a más tardar en el momento del cobro del precio, bien en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura, en un plazo que deba determinarse a partir de la fecha del devengo.

48 El párrafo segundo de este apartado 2 se aparta de este orden cronológico, al establecer que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, como señaló el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

(...)

51. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones cuarta y sexta que no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.”.

De acuerdo con la sentencia parcialmente reproducida, los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.º de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción el devengo del impuesto calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen siempre que los bienes o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.

En estas circunstancias, el tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aun cuando la realización de la operación a la que se refieran y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.º de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010.

8.- Por otra parte, dado que en este tipo de operaciones el devengo tiene lugar conforme a la exigibilidad de la contraprestación, resultará plenamente ajustado a Derecho el gravamen a los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles posteriormente al 1 de julio de 2010, aunque se correspondan con períodos de consumo anteriores a esa fecha.

9.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)
.EN NUM-CONSULTA (V0603-10)

NUM-CONSULTA V0603-10

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 26/03/2010

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 75, 90-dos

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante, dedicada a la instalación, montaje, reparación y mantenimiento de ascensores, elabora presupuestos para sus clientes, que no son Entes públicos. Entre la fecha de oferta y aceptación del presupuesto de instalación de un ascensor puede pasar más de un año y, por tanto, puede variar el tipo impositivo establecido en la oferta con el que resulte aplicable en el momento de su instalación.

CUESTION-PLANTEADA Devengo del Impuesto y tipo impositivo aplicable

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 90, apartado dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

2.- El artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se ocupa de regular las reglas de devengo de dicho Impuesto. El apartado uno, números 1º y 2º de dicho precepto establece lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.”.

Por su parte, el artículo 75, apartado dos, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”.

3.- El artículo 79, apartado uno, de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (BOE del 24), dispone lo siguiente:

“Con efectos desde el 1 de julio de 2010 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre

el Valor Añadido.

Uno. Se modifica el apartado uno del artículo 90, que queda redactado de la siguiente forma:

“Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente”.

4.- De acuerdo con lo expuesto, el tipo impositivo aplicable a las operaciones de instalación de ascensores objeto de consulta será el vigente en el momento de realización de dichas operaciones, esto es, cuando las mismas se devenguen conforme a lo establecido en el artículo 75 de la Ley 37/1992, con independencia del tipo impositivo que se hubiera consignado en el momento de realizar el presupuesto.

Es decir, si como se señala en el escrito de consulta, en el momento de elaborarse el presupuesto se hubiera consignado el tipo del 16 por ciento y, en el momento de realizarse la operación, estuviera vigente un tipo diferente, como sucederá si el Impuesto se devenga con posterioridad al 30 de junio de 2010, el tipo impositivo aplicable sería el 18 por ciento.

En el supuesto de que se efectuaran pagos a cuenta anteriores a la realización de las operaciones de instalación objeto de consulta, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que tales pagos se realicen efectivamente.

No obstante, en este último caso, deberán considerarse los criterios deducidos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, Asunto C-419/02, BUPA Hospitals.

En dicha sentencia, el Tribunal argumenta lo siguiente:

“44. En primer lugar, procede recordar que el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

45. El artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual en los casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la regla enunciada en el párrafo primero de esta misma disposición y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta.

(...)

47. Así, el artículo 10, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros disponer que en tres supuestos el IVA sea exigible en una fecha posterior al devengo, en concreto, bien a más tardar en el momento de la entrega de la factura, bien a más tardar en el momento del cobro del precio, bien en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura, en un plazo que deba determinarse a partir de la fecha del devengo.

48 El párrafo segundo de este apartado 2 se aparta de este orden cronológico, al establecer que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, como señaló el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

[Página siguiente](#)

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-
COMPLETA (...)**

51. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones cuarta y sexta que no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.”.

De acuerdo con la sentencia parcialmente reproducida, los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.uno de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción el devengo del Impuesto calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen siempre que los bienes o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.

En estas circunstancias, el tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aun cuando la realización de la operación a la que se refieran y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.uno de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.