



*ASUNTO: CONTRATACIÓN /CONCESIONES*

**Aplicación del nuevo tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido a las tarifas de un servicio público prestado por concesionario.**

**065/13**

FC

\*\*\*\*\*

**INFORME**

**I. HECHOS. ANTECEDENTES**

El Ayuntamiento de referencia suscribió con fecha X de julio de 2012 contrato de concesión del servicio público "Sala de velatorio".

En el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares se establecía que "las tarifas máximas y mínimas a aplicar a los usuarios serán las ofertadas por el licitador en su oferta, en las que se entenderá incluido el IVA y demás impuestos que deban gravarse...".

A tales efectos, en el contrato suscrito entre ambas partes se establece que "la adjudicataria se compromete a aplicar una tarifa de X euros, incluido el IVA por cada servicio prestado."

Con fecha X de enero de 2013 el concesionario dirige escrito al Ayuntamiento poniendo de manifiesto que como consecuencia de la variación del tipo impositivo a estos servicios del 8 al 21 % (Real Decreto Ley 20/2012) y la redacción de la cláusula contractual antes referenciada (IVA incluido) viene soportando indebidamente un gravamen del 13%.



En su consecuencia solicita del Ayuntamiento la revisión de la tarifa, aplicando a la misma la diferencia del tipo impositivo anterior (8%) al actual (21%), lo que representa un incremento del 13% y pasando ésta, en su consecuencia, de X IVA incluido a X euros IVA incluido.

## II. LEGISLACIÓN APLICABLE

— R.D. Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

— Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por RD legislativo 3/2011.

## III. FONDO DEL ASUNTO.

El artículo 23 del R.D. Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, modifica, entre otros, el tipo impositivo aplicable a los servicios funerarios, pasando del reducido del 8% al general del 21%. Esta modificación produjo sus efectos desde el 1 de septiembre de 2012, repercutiendo obviamente en la contratación administrativa referida, entre otros, a este concreto servicio concesionado por el Ayuntamiento.

Como viene a sostener el Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha en su Dictamen número 262/2010, de 24 de noviembre, los efectos que la elevación del tipo del IVA produce en la contratación administrativa han de ser determinados sobre la base de interpretar no sólo las normas reguladoras del impuesto sobre el valor añadido, sino también el tratamiento que se da al mismo en la normativa que regula la contratación y los principios de ésta, en especial el mantenimiento del equilibrio económico financiero del contrato.

Así, el párrafo segundo del artículo 88.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que "...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 87.2 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP), aprobado por RD legislativo 3/2011, dispone que “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.”

La cuestión referida a la variación de los tipos impositivos de IVA no es nueva como consecuencia de las diversas variaciones que se han producido, manifestándose sobre ello diversos órganos consultivos.

Así, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado, en su informe 2/1992, de 27 de febrero, vino a establecer 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 el incumplimiento de la normativa fiscal reguladora del Impuesto, sino del pacto contractual entre la Administración y el 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 su parte, la Dirección General de Tributos, en su Circular 2/1992, de 22 de enero, fijó los criterios para la aplicación del IVA cuando se produce una variación en el tipo impositivo, señalando que “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. [...] 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», criterios que ha venido ratificado en consultas posteriores: tales como las números 602 y 1211 de 2010.

Asimismo, los Tribunales de Justicia han venido pronunciándose sobre esta misma cuestión. A título de ejemplo pueden citarse la Sentencia de 26 de diciembre de 2008 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, la de 9 de diciembre de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y la sentencia de 23 de octubre de 2001, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Señala esta última: "... A la pretensión actora opone el Ayuntamiento de Cuenca que el contrato debe cumplirse en los términos en los que fue pactado sin que el incremento del IVA experimentado durante la ejecución del mismo pueda ser repercutido a la Administración contratante; también alega la Administración demandada el principio de riesgo y ventura del contratista en la ejecución de los contratos administrativos.

Si bien es cierto que en la contratación administrativa rige el principio general de que la ejecución del contrato se realizará a riesgo y ventura del contratista [...], es preciso tener en cuenta que el principio de riesgo y ventura no significa que el contratista haya de asumir todas las alteraciones en el precio del contrato.

La consolidada doctrina del Tribunal Supremo sobre el ius variandi (ver por ejemplo la sentencia de 24 de diciembre de 1997), de acuerdo con la cual el riesgo que asume el contratista de que a lo largo de la ejecución del contrato ésta resulte más gravosa «no incluye las alteraciones que sean debidas al ejercicio por la Administración de su ius variandi, que han de ser debidamente indemnizadas para mantener el equilibrio de las prestaciones originariamente pactadas», o el derecho del contratista a ser indemnizado en los casos de fuerza mayor, junto al resto de técnicas que la Ley de Contratos establece en favor del contratista para preservar el equilibrio financiero del contrato (revisión de precios, riesgo imprevisible, factum principis) matizan el principio de riesgo y ventura y sitúan al contratista de la Administración en una posición distinta a la surgida de las relaciones de Derecho privado (véanse las sentencias del Tribunal Supremo de 14-2-1986, de 17-7-1991 y de 29-6-1990). En efecto, la contratación administrativa tiene como finalidad la satisfacción de intereses públicos. El fin público prevalece sobre el objeto del contrato, lo que se traduce tanto en una serie de prerrogativas de la Administración como en unas garantías específicas del contratista administrativo.

Pues bien, la aplicación de este principio del equilibrio económico y financiero del contrato a los hechos referidos en el fundamento jurídico primero de esta sentencia lleva a la estimación del recurso de la recurrente y a reconocer el derecho a ser indemnizada por las cantidades no pagadas por la Administración correspondientes a

---



los anexos de liquidación de IVA de las certificaciones número 3 a 13 por la diferencia del 3% de IVA, máxime si se tiene en cuenta que la variación de precio respecto a lo pactado se debió a una modificación legislativa de obligado cumplimiento para las partes y, por otro lado, que la propia Administración reconoció su obligación al pagar dos de las certificaciones complementarias expedidas por la actora.

En definitiva, también los principios de buena fe, equidad y confianza legítima en la actuación de las Administraciones Públicas llevarían a la estimación de la pretensión actora”.

De lo anterior viene a deducirse que cuando se produce una elevación de los tipos de IVA, el licitador contratista no deberá asumir el coste correspondiente a la modificación al alza de los tipos, debiendo la Administración contratante asumir y satisfacer la repercusión derivada de los nuevos tipos impositivos quedando invariable la base imponible de la operación, sin que exista excepción alguna por el hecho de encontrarnos ante un contrato de prestación de servicios.

#### **IV. CONCLUSIÓN.**

Consideramos que, en atención a lo argumentado y a la normativa citada, en aquellos contratos que se formalicen con la Administración, en cuyos precios se hubiera incluido el tipo impositivo de IVA vigente en dicho momento, deberán actualizarse de acuerdo con el nuevo tipo impositivo que pase a aplicarse.

Mutatis mutandi, cuando en el contenido del contrato, y no sólo del canon que recibirá el Ayuntamiento, se contemple la tarifa que los usuarios del servicio abonarán al concesionario, y ésta esté expresada “con IVA incluido”, deberá procederse a su modificación, aplicando a la base imponible el nuevo tipo impositivo y repercutírselo así a aquellos.

Dicho esto, recomendamos que, en base a lo argumentado y conforme a la prerrogativa de modificación de los contratos contenida con carácter general en el artículo 210 del TRLCSP, se proceda por el órgano de contratación a acceder a lo solicitado por el contratista y, además, a la modificación de la cláusula contractual en la que se recoge la tarifa a abonar por los usuarios del servicio, indicándose que ésta estará constituida por la base imponible ofertada por el I (416,67 euros) a la que se aplicará el IVA correspondiente y cuántos impuestos le sean de aplicación.

Badajoz, febrero de 2013

---