

(Nota previa: El siguiente texto ha sido obtenido de [esta página](#) del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, quién ha extractado el texto del Dictamen)

Dictamen 8/92 (Ref. A.G. Servicios periféricos). En los contratos suscritos por el Estado, cualquier modificación del tipo del IVA ha de ser asumida por la Administración, sin que tal obligación se vea alterada por los pactos entre el contratista y la propia Administración. Momento en que se devenga el IVA según se trate de contratos de obra o de contratos en que no se producen los pagos anticipados.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa, estudiando el problema del incremento del tipo del IVA en las prórrogas de los contratos, ha dictaminado que cuando ello se produzca «... la Administración ha de hacerse cargo de tal incremento, pues lo contrario supondría no sólo incumplimiento de la normativa fiscal, sino también del pacto contractual entre Administración y contratista, ya que este último incluye en su oferta el importe del Impuesto, pero a un tipo inferior» (Informe 24/91, de 26 de noviembre de 1991).

En análogos términos se ha pronunciado la propia Junta Consultiva en sus informes 2/92 y 4/92, ambos de 27 de febrero de 1992, al ser consultada sobre la repercusión del aumento del tipo del IVA del 12% al 13% que fijó el artículo 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

También resulta de interés al caso consultado la Circular 2/1992, de 22 de enero, de la Dirección General de Tributos, por la que se dictan los criterios para la aplicación del IVA en los contratos del Estado cuando se produce una variación en el tipo impositivo. Según las instrucciones primera y segunda de la citada Circular, los contratos celebrados por la Administración Pública pendientes de ejecución al tiempo de producirse una subida en el tipo impositivo se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementado en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue dicho Impuesto, debiendo entenderse por precio cierto el de adjudicación menos la cuota del IVA calculado al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato.

Conviene añadir, al hilo del contenido de esta Circular así como de los antes citados informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, que la cuestión se plantea al modificarse el tipo impositivo durante la vigencia de un contrato de tracto sucesivo. Se hace preciso, por ello, determinar en qué momento se produce, en los contratos de tal clase, el devengo del Impuesto, ya que es a partir de dicho momento cuando se han de repercutir a la Administración los aumentos del tipo impositivo.

El artículo 14 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, dispone en su apartado 1 que «se devengará el Impuesto: 1º 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... 2º 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 recaigan ...», añadiendo el apartado 2 del mismo artículo que «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». El artículo 27.3 de la Ley citada establece, por su parte, que «el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo».

A la vista de estos preceptos, y dada la regulación específica del contrato administrativo de obras, resulta que el devengo del tributo (y, por tanto, la aplicación del nuevo tipo impositivo), se produce en el momento del pago del importe de cada certificación de obra, que tiene el «concepto de pago a buena cuenta», según la terminología del artículo 142 del Reglamento General de Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre.

Lógicamente, esta solución no es extensible a otros contratos en que no se producen los pagos anticipados a que se acaba de aludir. Así, en los contratos de suministro y asistencia técnica, 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 del IVA (cfr. consideración 4ª del informe 2/92 de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, también citado más arriba)

En definitiva, y según queda razonado, los preceptos transcritos y comentados sustentan la tesis de que debe ser la Administración quien soporte la subida en el tipo del IVA, distinguiéndose entre el precio cierto del contrato, que constituye la base imponible, y el tipo impositivo aplicable en el momento del devengo. La confusión que puede producirse entre ambos conceptos en un momento concreto cual es el de la formulación de la oferta por el contratista, además de no tener lugar siempre y necesariamente (puesto que el hecho de que la oferta sea global no impide distinguir en ella entre el precio neto y el IVA aplicable), no tiene suficiente entidad como para presumir la existencia de un pacto de precio fijo que cargue sobre el contratista cualquier modificación de los tipos impositivos. Éste realiza su oferta sobre la base del precio (que sí será fijo, salvo las excepciones de la LCE) y de aplicar al mismo el tipo impositivo vigente en el momento de la propia oferta. Podrá o no, como ya se ha mencionado, distinguir entre ambos conceptos, pero aunque no lo haga, el cálculo se habrá realizado con un tipo concreto, el vigente en aquel momento.

Ahora bien, pretender que se mantenga invariable el resultado final, sea cual sea el tipo vigente al tiempo de la entrega del bien, prestación del servicio o pago anticipado (devengo), supondría, como se desprende de lo ya dicho, bien alterar el mecanismo de la repercusión o bien obligar al contratista a reducir artificialmente el precio que fijó inicialmente para poder repercutir el nuevo tipo sin incremento final. Ninguna de estas dos soluciones es, en opinión de este Centro, compatible con los preceptos citados y los razonamientos desarrollados en el presente informe.