



Expediente: 37/21. Modificación del tipo impositivo durante la vigencia del contrato.

Clasificación de informes: 5. Cuestiones relativas al precio de los contratos. 5.1. Determinación del presupuesto base de licitación. 5.2. Precio del contrato. 5.5. Otras cuestiones relativas al precio en los contratos.

ANTECEDENTES

El Ayuntamiento de Murcia ha dirigido consulta a esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado con el siguiente tenor:

“Con motivo de la aprobación por de la Ley 11/2020 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, se ha producido una modificación, con efectos desde la entrada en vigor de dicha Ley, esto es, el pasado 1 de enero, en el número 1) del apartado once del artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en relación con el tipo de gravamen del Impuesto sobre las Primas de Seguros, que queda redactado como sigue:

Artículo 73. Tipo de gravamen del Impuesto sobre las Primas de Seguro. "1) El impuesto se exigirá al tipo del 8 por 100" (con anterioridad el tipo era el 6%).

Se plantea la duda para este Ayuntamiento, para contratos de seguro vigentes, si sería repercutible o no dicho incremento del 2% a las Administraciones, en relación con los contratos privados de servicios relativos a Pólizas de Seguro suscritos, teniendo en cuenta que los Pliegos de Condiciones establecen expresamente que el tipo de licitación se ha fijado en un importe total, impuestos incluidos (sin diferenciarse dichos impuestos como partida independiente en los Pliegos, ni establecerse qué tipo de impuestos son) y que es el presupuesto máximo del contrato que comprende "el importe total anual de la prima a satisfacer por la cobertura de los riesgos que se aseguran ", siendo además que "en el presupuesto total se entienden comprendidos todos los gastos y demás impuestos que graven la realización del contrato, no pudiendo en su consecuencia, repercutirlos la



empresa adjudicataria contra la Administración como partida independiente del presupuesto contratado".

Por otra parte, en dichos Pliegos consta expresamente que "la prima ofertada se mantiene invariable durante toda la duración del contrato incluidas las prórrogas " y, en cuanto a la revisión de precios, indican expresamente que "no es aplicable la revisión de precios; manteniéndose invariables las primas ofertadas durante todas las anualidades del contrato, incluida sus posibles prórrogas ". Además, las ofertas económicas de los licitadores en el momento de su presentación, señalan expresamente un importe de "prima total anual, impuestos incluidos".

Hay que manifestar que los Pliegos de cláusulas administrativas particulares y los Pliegos de Prescripciones Técnicas constituyen, de acuerdo a reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la "ley del contrato", lo que significa que las determinaciones de aquellos Pliegos, si no son impugnadas en su momento, quedan consentidas y firmes y en consecuencia vinculan a todos, Administración y contratistas, y por esa razón todas las incidencias del contrato, su ejecución, y los derechos del contratista y las facultades de la Administración se deben ajustar estrictamente a lo previsto en tales Pliegos.

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 del IVA, 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 el incumplimiento del pacto contractual entre la Administración y el contratista ya que este último incluye en su oferta el importe del Impuesto. Este criterio fue adoptado por la Intervención General de la Junta de Andalucía, mediante su Instrucción n° 5/2010 de 30 de abril sobre la repercusión en los expedientes de gasto de la variación de los tipos del impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA) establecida en la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

Sin embargo, sobre una situación referente al IVA se ha pronunciado el Tribunal Supremo, Sala 3ª, sección 7ª, en sentencia de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación 2882/2012) en un supuesto en que, como consecuencia a la respuesta dada a una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, que expresó que determinados servicios objeto de la concesión debían tributar por el tipo reducido en vez del tipo general del IVA,



la Administración entendió que se había producido una ruptura del equilibrio de los supuestos económicos que presidieron la perfección del contrato, teniendo el deber jurídico de reponer el equilibrio en su beneficio ya que la no adopción de medida alguna suponía un desequilibrio sobre el precio global del contrato. Pues bien, el Alto Tribunal en la sentencia mencionada llega a la conclusión de que la retribución pactada en un contrato de concesión entre la Administración pública contratante y el contratista no puede modificarse ni al alza, ni a la baja, como consecuencia de las fluctuaciones del tipo de gravamen propio del IVA. No es necesario restablecer el equilibrio económico del contrato, pues este no se ha roto, desde el momento en que la Administración no queda obligada a pagar más de aquello a lo que se había comprometido, incluido el IVA. En dicha resolución judicial se dice que "En torno al precio de los contratos administrativos, el artículo 14 del TRLCAP dispone que "los contratos tendrán siempre un precio cierto, que se expresará en moneda nacional, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria octava, y se abonará al contratista en función de la prestación realmente efectuada y de acuerdo con lo convenido". En definitiva, establece el principio general de precio cierto en la contratación administrativa, en línea con las normas y principios generales de nuestro Derecho de contratos (así artículos 1.445, 1.543 Y 1.544 del Código Civil), de forma que el precio se pagará de acuerdo con lo estipulado en el contrato ... En definitiva, el artículo 14 del TRLCAP establece que el precio del contrato administrativo se abonará de acuerdo con lo convenido entre las partes, esto es, según lo establecido en los pliegos de cláusulas administrativas particulares que constituyen, como hemos visto, la ley del contrato. De forma que este mismo artículo 14 TRLCAP prohíbe radicalmente, que la Administración pública contratante se aparte de lo estipulado a la hora de abonar el precio.

Por otra parte, como recuerda la recurrente, hay que tener en cuenta que la oferta del contratista, que es aceptada por parte de la Administración pública contratante por medio de la adjudicación del contrato administrativo-adjudicación que, bajo el TRLCAP producía el efecto esencial de perfeccionar el negocio jurídico contractual se incorpora al contenido del contrato y vincula, igualmente, a las partes contratantes, con cita de la sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1990,

Por otra parte, el propio TRLCAP impone que en el precio del contrato ha de figurar el IVA como concepto indiferenciado, subsumido en el precio a todos los efectos.



El artículo 77 dispone en este sentido que siempre que en el texto de esta Ley se haga alusión al importe o cuantía de los contratos, se entenderá que en los mismos está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo indicación expresa en contrario",

Deduca de ello el recurrente, y así lo entiende esta Sala, que por aplicación de los artículos 14 y 77 del TRLCAP, la Administración se obliga a abonar al contratista el precio pactado, que incluirá el IVA como un elemento más integrante del importe de este precio con independencia del tipo impositivo aplicable, tipo que puede variar entre el momento de determinación del precio y el momento de abono del mismo por muy diversos factores (errores en la estimación del tipo, cambios normativos sobrevenidos que supongan una alteración del tipo, etc.). Así sostiene el recurrente que de acuerdo con el TRLCAP el riesgo y ventura asociado a la modificación del tipo impositivo del IVA corresponde al contratista, ya que la Administración Pública ha de pagarle simplemente el precio pactado, que en la medida que incluye el IVA a todos los efectos, no está sujeto a variaciones como consecuencia de la evolución del tipo de gravamen de este impuesto. Esta Sala comparte este criterio, acorde con lo dispuesto en el contrato administrativo, en el que las partes reconocen y aceptan que el Pliego de condiciones del concurso público convocado refiere que las cantidades correspondientes al IVA deben estar incluidas en el precio de las ofertas. La norma reguladora del IVA que se refieren al precio de los contratos administrativos confirman que el precio del contrato administrativo incluye el IVA a todos los efectos, de forma que la retribución pactada entre la Administración Pública contratante y el contratista no puede modificarse, ni al alza ni a la baja, como consecuencia de las fluctuaciones del tipo de gravamen propio de este tributo ... ",

Concluye que no es necesario restablecer el equilibrio económico del contrato, pues este no se ha roto, desde el momento en que la Administración no queda obligada a pagar más de aquello a los que se había comprometido, incluido el IVA,

A ello debe añadirse, según señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid en la Sentencia nº 526/2019 de fecha, 18 de septiembre que "dichos incrementos en modo alguno pueden considerarse inesperados e imprevisibles, sino que es perfectamente previsible que las tasas e impuestos puedan experimentar significativas variaciones tanto al alza como a la baja durante el amplio periodo de ejecución del contrato y que se trata de disposiciones generales que afectan a los ciudadanos y que se imponen



como cargas públicas, por lo que no existe una conexión directa e inmediata con el perjuicio que pueda sufrir el contratista,

Por tanto, en su aplicación ni implican una modificación del contrato efectuada por el órgano contratante, ni se dan las circunstancias del carácter imprevisible del riesgo y de alteración sustancial de las condiciones de ejecución del contrato para la aplicación de la doctrina del daño imprevisible".

En este sentido y en relación con diferentes tipos de tributos (IBI, tasa de recogida de residuos, ...), se han pronunciado igualmente las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de este País, entre otros, el TSJ de Madrid en la Sentencia nº 526/2019 de fecha, 18 de septiembre, en la nº 303/2018 de fecha, 4 de mayo, en la nº 443/2018 de fecha, 28 de junio, en la nº 173/2018 de fecha 7 de febrero, en la nº 65/2018 de fecha, 31 de enero, y en la nº 332/2016 de fecha, 6 de octubre. Y el TSJ de Valencia en la Sentencia nº 184/2020 de fecha, 28 de febrero y en la nº 81512019 de fecha, 5 de noviembre.

A la vista de lo expuesto, se formula CONSULTA acerca de si sería repercutible a la Administración el incremento en el 2% en el impuesto sobre las Primas de Seguro o, por el contrario, debería ser soportado dicho incremento por el contratista, en este caso, las Compañías de Seguros."

CONSIDERACIONES JURIDICAS

1. El Ayuntamiento de Murcia plantea a la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado una duda acerca de si el incremento normativamente establecido en el tipo del impuesto sobre las primas de seguro es repercutible a la Administración contratante. Presenta un supuesto general referente a contratos cuyos pliegos de condiciones fijan el presupuesto base de licitación en un importe total, que incluye los impuestos, y que no diferencia dichos impuestos como partida independiente, de manera que en él se entienden comprendidos todos los gastos y demás impuestos que graven la realización del contrato, *"no pudiendo en su consecuencia, repercutirlos la empresa adjudicataria contra la*



Administración como partida independiente". Ello supone que los propios pliegos consignan una regla conforme a la cual la prima ofertada se mantiene invariable durante toda la duración del contrato y en cuya virtud las ofertas económicas de los licitadores deben referirse a un importe de "*prima total anual, impuestos incluidos*".

2. Antes de analizar la cuestión sujeta a consulta, resulta necesario perfilar adecuadamente el objeto de la consulta, partiendo para ello de la equiparación entre el mecanismo del tributo que grava las primas de los contratos de seguro y una figura esencial en la contratación pública como es el IVA. Ambos son tributos cuyo sujeto pasivo es el contratista, pero cuyo pago final se realiza por la entidad contratante a través del mecanismo de la repercusión tributaria.

En efecto, aunque el artículo 100 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP) establece que el presupuesto base de licitación ha de referirse al límite máximo de gasto que en virtud del contrato puede comprometer el órgano de contratación, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, en el presupuesto base de licitación se ha de precisar una cantidad máxima a que puede ascender el total pagado por la Administración incluyendo todos los conceptos –incluidos los tributos de cuyo pago sea responsable-, el artículo 102 deja claro que en el momento de concretarse el precio cierto del contrato que se abonará al contratista "*se entenderá incluido el importe a abonar en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, que en todo caso se indicará como partida independiente.*"

Una prescripción como esta última no se recogía en normas anteriormente vigentes como el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, o en su predecesor inmediato, el artículo 14 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, pero el efecto de la alteración del tipo impositivo sería el mismo en ambos supuestos. Y es que, con la regulación actual, si la LCSP exige que el importe a abonar por causa del IVA se consigne en el pliego de cláusulas administrativas particulares como partida independiente es porque el legislador ha pretendido despejar cualquier duda sobre la cuestión y, por tanto, pretende diferenciar y conceder autonomía a los dos componentes del precio del contrato. Por un lado, declara con nitidez que el



componente referido a la prestación ejecutada debe ajustarse al precio de mercado y a lo pactado entre las partes conforme a la proposición del contratista. Por otro, pretende que se consigne de forma separada la cantidad que se ha de abonar por causa del tipo impositivo aplicable a la prestación en que consiste el contrato, sea cual fuere este.

3. Como ya expusimos en nuestro informe 10/19, de 9 de mayo, las disposiciones de ordenación económica general que adopta el Gobierno (con mayor razón aquellas que son adoptadas por el Parlamento) no dan lugar a la modificación de aquello que las partes han pactado en el contrato ni exigen un reequilibrio de los supuestos económicos básicos del mismo. Tales medidas resultan de aplicación general y no pueden incardinarse en el caso del riesgo imprevisible ni dan lugar a derecho a obtener indemnización alguna al amparo de la figura del *factum principis*. Esta conclusión, ratificada en nuestros informes 18/2019 y 33/2019 se alcanzó respecto del incremento del salario mínimo interprofesional y debe extenderse, sin lugar a duda, al cambio del tipo de un tributo operado por una ley.

4. En la LCSP actual no parece factible establecer una cláusula como la indicada en la consulta porque el IVA debe consignarse dentro del precio del contrato como una partida independiente. En consecuencia, la cantidad pactada por la ejecución de la prestación habrá de permanecer invariada aunque cambie el tipo impositivo, en la medida en que ello obedece a lo realmente pactado por el contratista y la entidad contratante, mientras que la cantidad que se haya de abonar por el tributo necesariamente se incrementará, primero para el sujeto pasivo en el momento de realizar el pago y, posteriormente, en el momento de la debida repercusión de la obligación tributaria al consumidor final, que es quien debe soportar el incremento del importe del tributo. A esta premisa responde el criterio expuesto en nuestro Informe 2/92, de 27 de febrero de 1992 en el que señalamos que hay que partir de la regla de que las ofertas de los contratistas comprenden el Impuesto sobre el Valor añadido 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.”* Este criterio fue ratificado por



nuestro Informe 4/1992 de 27 de febrero y por el Informe 24/11, de 28 de octubre de 2011 y ha de entenderse, en todo caso, sin perjuicio de lo que al respecto pueda establecer la doctrina de la Dirección general de Tributos.

Por todo lo anterior, podemos concluir que el contratista habrá de ser satisfecho íntegramente por la parte del precio correspondiente a la ejecución de la prestación, pues eso es precisamente lo que las partes han pactado. El dictado de una disposición general como es el cambio del tipo impositivo a través de una norma con rango legal habrá de ser soportado por quien finalmente ha de satisfacer la cantidad en que el tributo consista, que en este caso es la entidad contratante. Nuestra conclusión ha de ser similar incluso aunque el contrato se rigiera por una norma anterior a la actual LCSP, puesto que los efectos del cambio legal se imponen a cualquier prescripción del pliego que, en consecuencia, no puede prevalecer sobre una norma de rango legal que eleva el tipo del tributo.

En mérito a las anteriores consideraciones jurídicas la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado alcanza las siguientes

CONCLUSIONES

El incremento del tipo del tributo que grava las primas del seguro se repercutirá a la entidad pública contratante incrementando la cantidad que se ha de pagar al contratista como precio del contrato.