

INSTRUCCIÓN 5/2010, DE 30 DE ABRIL, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, SOBRE LA REPERCUSIÓN EN LOS EXPEDIENTES DE GASTO DE LA VARIACIÓN DE LOS TIPOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ESTABLECIDA EN LA LEY 26/2009, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA AL AÑO 2010.

El artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha modificado los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en lo sucesivo). La modificación operada en el mencionado impuesto indirecto, que tendrá efectos desde el 1 de julio de 2010 y vigencia indefinida, supone, por lo que se afecta al objeto de la presente Instrucción, el incremento de los tipos impositivos general y reducido del mismo, quedando éstos fijados en el 18 % (antes, el 16 %) y en el 8 % (antes, el 7 %), respectivamente. Se trata, por tanto, de una medida legislativa que, si bien se incluye en la Ley 26/2009, que entró en vigor el pasado 1 de enero, va a demorar el comienzo de su efectividad al día 1 de julio del corriente año.

Esta importante modificación legal va a tener una obvia repercusión en todos aquellos expedientes de gasto sometidos al gravamen del mencionado impuesto, que se tramiten por las entidades que conforman el sector público de la Junta de Andalucía.

Para un adecuado análisis de las diferentes cuestiones que puede suscitar la modificación de los tipos del IVA, resulta conveniente traer a colación aquellos principios y normas que regulan, no solo el devengo del mencionado impuesto, sino también el tratamiento del mismo en la normativa legal que disciplina la contratación del sector público.

En primer lugar, y desde el punto de vista contractual, es preciso reconocer a los contratistas el derecho al mantenimiento del equilibrio económico financiero del contrato, especialmente cuando dicho equilibrio resulta alterado por decisiones de los poderes públicos. A la consecución de dicho equilibrio se dirigen diversos mecanismos, entre los que cabe mencionar el consagrado en la doctrina, denominado "factum principis", que tienden a matizar el principio de riesgo y ventura, consustancial a nuestro sistema de contratación administrativa, cuando una decisión general e imprevisible de una Administración ajena al contrato, incide en el mantenimiento del equilibrio económico del mismo. La Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado, en su informe 2/1992, de 27 de febrero, viene 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, no solo 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.

En segundo lugar, y por lo que se refiere a la incidencia que la elevación del tipo del IVA produce sobre la contratación administrativa, debe recordarse lo establecido en el artículo 88. Uno., de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, a cuyo tenor, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios al Estado y sus Organismos autónomos, a las Comunidades Autónomas, Corporaciones

Locales y 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..."*. Este precepto, al igual que su desarrollo reglamentario (art. 25.1 del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre), guarda un claro paralelismo con lo dispuesto en el artículo 75.2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP, en lo sucesivo), sobre el precio de los contratos, que establece: *"...En todo caso se indicará como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor añadido que deba soportar la Administración"*.

En este análisis sobre los efectos de un incremento de los tipos del IVA en la contratación pública, también debe tenerse en cuenta las normas sobre el devengo del IVA.

Así, en primer lugar, el artículo 90.Dos., de la Ley del IVA establece que ***"el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo"***.

En segundo término, las reglas generales sobre el devengo del Impuesto se recogen en el artículo 75.Uno., de la Ley del IVA, precepto éste que ha sido modificado por Leyes 24/2001 y 2/2010. Según estas reglas, **el Impuesto se devengará:**

- **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. A efectos del Impuesto, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.Dos.1º., **las ejecuciones de obras se considerarán entregas de bienes.**

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

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

- **En las obras ejecutadas para las Administraciones Públicas**, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto para tal aspecto por la normativa de contratación del sector público (en la actualidad, los artículos 205 y 218 de la LCSP). Esta norma deberá ponerse en relación, al igual que todas las anteriormente descritas, con la especialidad contemplada en el apartado Dos del mismo precepto.

En efecto, el mencionado artículo 75, en su apartado Dos, contiene una importante regla especial para los **supuestos de pagos anticipados** (entre los que se encuentran, entre otros, las certificaciones de obra, tal y como se dispone en el artículo 215.1 de la LCSP, o los pagos anticipados previstos en el artículo 280 del mismo cuerpo legal para la contratación de las actividades docentes, o en su disposición adicional duodécima respecto a la contratación del acceso a bases de datos y la suscripción de revistas), estableciendo que: *"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"*.

La presente Instrucción trata de analizar el impacto de la modificación legal referida en los expedientes de gasto afectados, a fin de minimizar los problemas que se puedan producir en su tramitación. Para ello aborda, en primer lugar, su ámbito de aplicación mediante la determinación de los expedientes de gasto, así

como los órganos y entidades, afectados por su contenido. A continuación contempla los diferentes supuestos que podrán plantearse teniendo en cuenta, por un lado, la fecha de aprobación del gasto en cada contrato así como su periodo de ejecución y, por otro, la de la efectividad de los incrementos de los tipos impositivos del IVA. Una vez sistematizadas las diferentes situaciones que pueden presentarse, se aborda, seguidamente, las actuaciones presupuestarias que es necesario acometer y, en consecuencia, los criterios de fiscalización que deberán adoptarse en cada caso. Por último, se analiza el tratamiento de algunos supuestos especiales.

En su virtud, y previo informe favorable de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa en su sesión del pasado 28 de abril de 2010, se dictan las siguientes instrucciones para su aplicación por todos los Interventores:

PRIMERA.- OBJETO.

Constituye el objeto de esta Instrucción el análisis de la incidencia sobre los expedientes de gasto de la modificación de los tipos impositivos del IVA previstos en el artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, así como la determinación de las operaciones administrativas y presupuestarias que será necesario acometer como consecuencia de tal modificación y, finalmente, la emisión de criterios para la fiscalización de tales operaciones.

SEGUNDA.- AMBITO DE APLICACIÓN.

La presente Instrucción será de aplicación a los expedientes de gasto que se vean afectados por el incremento de los tipos del IVA y que se tramiten los órganos de contratación, tanto de la Administración de la Junta de Andalucía, como de las entidades instrumentales, de cualquier naturaleza, que componen su sector público.

No obstante, el apartado 1 de la Instrucción cuarta, relativa a las actuaciones de gestión presupuestaria y de fiscalización, será sólo de aplicación a los órganos de la Administración de la Junta de Andalucía, de sus Organismos Autónomos, Agencias Administrativas y Agencias de Régimen Especial.

TERCERA.- DETERMINACIÓN DE LOS SUPUESTOS AFECTADOS.**1. Expedientes cuyo gasto ya esté aprobado y su duración se extienda más allá del día 30 de junio de 2010.**

Se trata de expedientes en los que, a la fecha de emisión de esta Instrucción, ya se ha aprobado el gasto y, en su caso, el correspondiente compromiso, sin tener en cuenta los nuevos tipos impositivos del IVA. La ejecución de los contratos afectados por este supuesto se prolongará más allá del día 30 de junio de 2010.

En este caso, la parte del objeto del contrato devengado hasta el día 30 de junio de 2010 será gravada al 16 % ó al 7 %, mientras que la que se devengue a partir de 1 de julio, deberá tributar conforme a los nuevos tipos, es decir, al 18% ó al 8%.

Este incremento de los tipos del IVA y, en consecuencia, el de los precios de los contratos, provoca la necesidad de un gasto adicional al inicialmente aprobado y, en consecuencia, su ineludible cobertura presupuestaria.

Para calcular este nuevo gasto hay que determinar la parte del contrato que va a ser ejecutada a partir de julio de 2010, debiéndose tener en cuenta las siguientes consideraciones:

a) Tratándose de contratos de obras, se tendrá en cuenta lo establecido en el programa de trabajo incorporado al proyecto o, en su caso, en el programa de trabajo aprobado por el órgano de contratación (arts. 132 y 144, respectivamente, del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por R.D. 1098/2001, de 12 de octubre). Si se tratase de contratos de suministros y servicios, habrá que estar a los plazos de ejecución de las prestaciones previstas en el Pliego de Condiciones Administrativas Particulares o en la oferta económica.

b) Además de la anterior consideración, también deberán ser tenidas en cuenta las siguientes reglas para determinar el tipo impositivo aplicable en razón al momento del devengo del IVA, de acuerdo con la naturaleza de las distintas operaciones gravadas:

b.1. Contrato de obras.

b.1.1. Certificaciones:

- Certificaciones que comprendan obras realizadas a partir de 1/7/10: tributan al 18 %.

- Certificaciones que comprendan obras realizadas con anterioridad al 1/7/10 y pendientes de abono en ese momento, tributan:

- Al 18 %, si corresponden a obras no entregadas, total o parcialmente, a la Administración.
- Al 16 %, si corresponden a obras que, no obstante no haberse abonado la certificación, ya han sido entregadas a la Administración.

b.1.2. Liquidaciones.

- Liquidaciones de obras entregadas a partir de 1/7/10 y pendientes de abono en ese momento: tributan al 18 %.
- Liquidaciones de obras entregadas con anterioridad al 1/7/10 y pendientes de abono en dicha fecha: tributan al 16 %.
- A estos efectos, se entenderá que se ha producido la entrega cuando haya tenido lugar la recepción, se haya formalizado acta de ocupación, o de cualquier otro modo la obra haya a pasado a poder y posesión de la Administración.

b.2. Contratos de suministros.

Las entregas de bienes realizadas hasta el 30 de junio de 2010 tributarán al 16 %, y las realizadas con posterioridad a dicha fecha al 18%, acreditándose el momento de la entrega mediante acta de recepción, albarán de entrega o por cualquier otro medio en el que conste la puesta a disposición de la Administración de los bienes contratados.

b.3. Contratos de servicios.

Se pueden distinguir dos supuestos:

- Cuando el contrato vaya dirigido a la obtención de un resultado (elaboración de estudios, informes o proyectos), se aplicarán las normas del contrato de obras. Por tanto, el tipo aplicable será el vigente en el momento de la entrega; y si se realizan pagos con anterioridad a la entrega total o parcial del objeto del contrato, se aplicará el tipo vigente en el momento de cada pago.

- Cuando el objeto del contrato consista en el desarrollo de una actividad (limpieza, mantenimiento, seguridad), tributarán al 16 % el importe de los servicios que resulten exigibles hasta el 30 de junio de 2010, y tributarán al 18 %, los importes exigibles al partir del día 1 de julio posterior.

b.4. Contratos de gestión de servicios públicos.

En este tipo de contratos habrá que estar a la verdadera naturaleza de los mismos, así como al régimen de pagos previsto en el correspondiente Pliego. No obstante, en general, cuando se trate de concesiones o conciertos sujetos al IVA, tributarán a los tipos vigentes al 30 de junio de 2010 los servicios realizados hasta esa fecha, con independencia del momento del pago de los mismos.

b.5. Adquisiciones patrimoniales.

En este tipo de contratos serán de aplicación las mismas reglas que para el contrato de suministros.

b.6. Arrendamientos.

En los arrendamientos y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, no mencionados en los apartados anteriores,

tributarán al 16% los importes que sean exigibles hasta el 30 de junio de 2010, y al 18% los exigibles a partir del día 1 de julio posterior.

b.7. Resto de operaciones.

Para el resto de operaciones no incluidas en los apartados anteriores, se aplicarán las reglas que se correspondan con su naturaleza.

En este sentido, las referencias hechas en este apartado "b" a los tipos impositivos del 16 % y del 18 %, se entenderán referidas al 7 % y al 8%, respectivamente, cuando se trate de operaciones gravadas al tipo reducido.

2. Contratos que vayan a ser objeto de licitación durante el ejercicio de 2010.

En la tramitación de estos expedientes, y dado que la modificación del Impuesto debe considerarse como cierta y vigente, aunque diferida hasta el día 1/7/10 en su plena efectividad, se deberán tener en cuenta los nuevos tipos impositivos del IVA que han de ser repercutidos al departamento, organismo o entidad que formaliza el contrato.

Estos expedientes pueden ser agrupados en dos diferentes supuestos:

- El contrato se ejecutará a partir del día 1 de julio de 2010.

Este supuesto no plantea problemática alguna, debiéndose calcular el IVA de acuerdo con los nuevos tipos aplicables.

- La ejecución del contrato, además del periodo de tiempo previsto en el caso anterior, también comprende el periodo anterior al mismo.

Aquí es necesario efectuar el cálculo de la parte de ejecución del contrato sometida a los actuales tipos impositivos y diferenciarla de la que quedará bajo el gravamen de los nuevos tipos. De esta manera, se deberá estimar el gasto derivado del contrato, tanto para la fase de aprobación del gasto como para la de disposición, de modo que la parte de ejecución del mismo devengada hasta el 30 de junio de 2010 tributará al 16 %, y la parte devengada a partir del día 1 de julio posterior, al 18 por ciento. A tal efecto, se deberán tener en cuenta todas las reglas y consideraciones puestas de manifiesto en el apartado 1 anterior relativo a los expedientes cuyo gasto ya se encuentra aprobado y su ejecución se prolongue más allá del día 30 de junio de 2010.

CUARTA.- ACTUACIONES DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA Y DE FISCALIZACIÓN.

Los gestores competentes de los expedientes de gasto afectados por la modificación de los tipos impositivos del IVA deberán llevar a cabo las actuaciones necesarias en cada uno de los supuestos contemplados en la anterior instrucción. Así, habrá que distinguir:

1. Expedientes cuyo gasto ya esté aprobado y su duración se extienda más allá del día 30 de junio de 2010.

Como ya se ha puesto de manifiesto, el incremento de los tipos del IVA y, en consecuencia, el de los precios de los contratos, provoca la necesidad de un gasto adicional al inicialmente aprobado, que deberá contar con la ineludible cobertura presupuestaria. Para calcular este nuevo gasto hay que determinar la parte del contrato que va a ser ejecutada a partir de julio de 2010.

Este reajuste del gasto autorizado y, en su caso, comprometido, exigirá la tramitación de documentos contables "AD" como regla general ("A" si aún no se hubiera comprometido el crédito) por la diferencia total del IVA correspondiente al contrato de que se trate, tanto en la anualidad corriente, como en todas las futuras que puedan estar contabilizadas, incluyendo en su caso la retención existente en los contratos de obras de carácter plurianual destinada a la certificación final (art. 40.3 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía). Las correspondientes propuestas de documentos contables se grabarán, para cada tipo de contrato de que se trate, en aquellos subtipos de expedientes reservados, dentro del Sistema Júpiter, para "DIFERENCIA I.V.A." Tales subtipos solo se utilizarán para las fases de aprobación del gasto y su compromiso, no para el reconocimiento de obligaciones y propuestas de pago.

Este reajuste deberá realizarse por los gestores competentes del gasto con anterioridad o simultáneamente a la primera propuesta de reconocimiento de la obligación y pago derivada del expediente afectado que incorpore el incremento del IVA, y al mismo se acompañará una **memoria justificativa** que fundamentará el gasto en la modificación del tipo del IVA producida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010.

En consecuencia, los Interventores actuantes no fiscalizarán de conformidad ningún documento contable "OP" correspondiente a pagos afectados por la modificación de los tipos del IVA en tanto no se acredite, en cada contrato, que se ha contraído crédito suficiente y adecuado para hacer frente a dicha modificación mediante el correspondiente documento contable "AD". De esta forma, deberán quedar realizados los ajustes de crédito en los expedientes afectados y, por tanto, contabilizados los correspondientes documentos "AD" con

anterioridad a la fiscalización del primer "OP" correspondiente a la factura que ya deba incorporar el nuevo tipo impositivo.

2. Expedientes que vayan a ser objeto de licitación durante el ejercicio de 2010.

Como ya se ha expuesto, en la tramitación de estos expedientes se deberán tener en cuenta los nuevos tipos impositivos del IVA que han de ser repercutidos sobre la Administración. Aquí es necesario efectuar el cálculo de la parte de ejecución del contrato sometida a los actuales tipos impositivos y diferenciarla de la que quedará bajo el gravamen de los futuros nuevos tipos.

Así, en la memoria económica que se incorpore en el expediente deberá justificarse los periodos de ejecución del contrato afectados por un tipo u otro del Impuesto, así como su respectiva valoración económica, de modo que se pueda valorar la suficiencia del crédito habilitado para financiar los servicios o entregas de bienes objeto del contrato.

Por su parte, los correspondientes órganos de control actuantes, además de las verificaciones que correspondan al tipo de expediente de que se trate, también deberán examinar la corrección de los cálculos efectuados sobre el tipo o los tipos de gravamen aplicados a las prestaciones contractuales, a fin de concluir la suficiencia del crédito propuesto para financiar el contrato.

QUINTA.-SUPUESTOS ESPECIALES.

1. Revisiones de precio de carácter positivo.

Estas revisiones, cuando se abonen en certificaciones posteriores a las que correspondan o en las liquidaciones de contratos, suponen un mayor pago de certificaciones emitidas con anterioridad. Para la determinación del tipo del IVA aplicable sobre las mismas habrá de distinguirse dos supuestos distintos:

a) Si dichas revisiones corresponden a certificaciones que comprenden obras entregadas, total o parcialmente, el tipo a aplicar será el vigente en el momento de la entrega.

b) Si las revisiones corresponden a certificaciones de obras aún no entregadas, a efectos del IVA se trata de pagos anticipados y, por tanto, el tipo de gravamen aplicable será el vigente en el momento en que se materialice dicho pago.

2. Revisiones de carácter negativo.

En este caso se trata de un supuesto totalmente distinto al anterior puesto que, a efectos del IVA, las revisiones definitivas de carácter negativo, cuando se tramitan con posterioridad a las certificaciones a las que correspondan o en las liquidaciones de contratos, suponen la modificación de la base imponible de una cuota del Impuesto ya devengado con anterioridad, conforme a lo dispuesto en el artículo 80.2 de la Ley reguladora del IVA, en la redacción dada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.

Por tanto, el tipo impositivo aplicable a las revisiones de precio negativas será el vigente en el momento en que se devengó la cuota del Impuesto de las certificaciones a que corresponden las mencionadas revisiones.

En todo caso, el mismo artículo 80 de la Ley del IVA, en su apartado Tres, establece que la reducción de la base imponible en estos casos está condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto.

LA INTERVENTORA GENERAL,



Edo. Rocio Marcos Ortiz.