

# ¿DEBE INCLUIRSE EL IVA EN LA SELECCIÓN DE LA MEJOR OFERTA EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA? EL PROBLEMA DE LOS LICITADORES EXENTOS DE IVA FRENTE A LOS GRAVADOS EN LA LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## **Extracto:**

**R**ECIENTE se ha puesto de manifiesto un problema en la Ley de Contratos del Sector Público con relación al IVA que, a juicio del autor, no está siendo correctamente resuelto por las Juntas Consultivas y los Tribunales, y que, en consecuencia, está causando un perjuicio económico a los distintos operadores y al propio sector público. Se trata de determinar la oferta económica más ventajosa, comparando ofertas, cuando se presenta un licitador exento de IVA por aplicación del artículo 20 (que no devenga el IVA pero no se puede deducir el IVA soportado incorporándose este como coste) frente a otro gravado con el IVA (que devenga el IVA y, a su vez, se deduce el soportado). Esta situación se está dando fundamentalmente con aquellos licitadores que son entidades no lucrativas que gozan de exención por mor del artículo 20. Tres de la LIVA y que, en consecuencia, a la hora de prestar servicios sociales, servicios deportivos o culturales licitan frente a los poderes adjudicadores con precios exentos de IVA, mientras que el resto de los licitadores se presentan sujetos al IVA. A la hora de analizar esta situación, y aludiendo al principio de igualdad y no discriminación para los licitadores en el proceso de adjudicación, se mantiene mayoritariamente por los Tribunales y Juntas Consultivas que el punto de comparación debe ser el precio antes del IVA para no perjudicar a los contratistas gravados con IVA. El autor mantiene que dicha posición es errónea, tanto desde la perspectiva del principio de igualdad como desde la perspectiva de la estabilidad financiera y el respeto a los principios de eficacia y eficiencia.

**Palabras clave:** IVA, exención, deducción, junta consultiva, oferta más ventajosa, precio y Ley de Contratos.

# Sumario

1. Introducción.
2. Los informes de las Juntas Consultivas y la jurisprudencia de los Tribunales.
  - a) Sentencias de los Tribunales.
  - b) Informes de las Juntas Consultivas de Contratación.
3. El funcionamiento del IVA en las operaciones exentas y gravadas.
  - a) Deducibilidad del IVA en operaciones gravadas y el coste en las exentas.
  - b) Las exenciones y su consideración como beneficio.
  - c) El IVA incluido en el precio: artículo 88 de la LIVA.
  - d) Las exenciones y la distorsión en la competencia.
4. Análisis crítico de la doctrina jurisprudencial y de las Juntas Consultivas.
5. Conclusiones.

## Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

En los contratos celebrados por las entidades que conforman el sector público con arreglo a la Ley de Contratos del Sector Público, Ley 30/2007, los procedimientos de contratación deben llevar a la selección de la *oferta económicamente más ventajosa*. Este concepto, recogido en el artículo 1 y en el 134 de dicha norma, tiene como finalidad seleccionar la oferta más ventajosa para el poder adjudicador, entendida esta no solo con relación al precio, sino tomando en consideración la totalidad de parámetros seleccionados en el procedimiento de adjudicación que supongan que la oferta es en su conjunto la más beneficiosa. Y dentro de esos parámetros de valoración se encuentra el *precio*<sup>1</sup>. En muchos de los casos o bien el precio será el criterio único o en la mayoría de los casos será el concepto más determinante<sup>2</sup>.

En esa valoración del precio adquiere una especial consideración el IVA cuando en una licitación se presentan operadores con propuestas exentas de IVA por aplicación del artículo 20 de la LIVA junto aquellos otros que devengan IVA. Es el caso, fundamentalmente, de operadores que están exentos de IVA junto con otros que no lo están, como sucede con el caso de las entidades no lucrativas del artículo 20.Tres de la LIVA<sup>3</sup>. En dichas situaciones se plantea si la determinación del precio a los efectos de la comparación debe hacerse con IVA o sin IVA y la solución que se ha propuesto mayoritariamente por los órganos consultivos de contratación y los Tribunales está siendo que el punto de comparación es sin IVA debido a la aplicación del principio de igualdad. Es decir, se comparan las ofertas con anterioridad a la incidencia del IVA de tal manera que si el exento presenta un

<sup>1</sup> Señala la Exposición de Motivos de la citada norma que la oferta económicamente más ventajosa remite a «los criterios que el órgano de contratación ha de tener en cuenta para valorar las ofertas de los licitadores en los diferentes procedimientos abiertos, restringidos o negociados, y ya se utilice un único criterio (el precio, como en la antigua "subasta") o ya se considere una multiplicidad de ellos (como en el antiguo "concurso"). El concepto legal de "oferta económicamente más ventajosa" es, sin embargo, más amplio que el manejado en la Directiva 2004/18, englobando tanto la noción estricta presente en la norma comunitaria –que presupone la utilización de una multiplicidad de parámetros de valoración–, como el criterio del "precio más bajo", que dicha disposición distingue formalmente de la anterior; la Ley ha puesto ambos conceptos comunitarios bajo una misma rúbrica para evitar forzar el valor lingüístico usual de las expresiones utilizadas (no se entendería que la oferta más barata, cuando el único criterio a valorar sea el precio, no fuese calificada como la "económicamente más ventajosa"), y para facilitar su empleo como directriz que resalte la necesidad de atender a criterios de eficiencia en la contratación».

<sup>2</sup> DE LA TORRE NIETO (2005, págs. 54 y 55) señala que con arreglo a los criterios de la Junta Consultiva el precio es un requisito esencial del contrato y que este ha de tener una consideración relevante en la ponderación de los diversos criterios. A estos efectos, señala que «parece que se maneja mayoritariamente un porcentaje del 40 por 100, con un margen inferior y superior de un 10-15%». (En «Los requisitos para ser licitador y los criterios de adjudicación en los contratos de la Administración», *Revista Española de la Función Consultiva*, núm. 3).

<sup>3</sup> Se trata de las entidades no lucrativas que cumplan ciertos requisitos y que presten servicios de carácter social, cultural y deportivo. Y especialmente importante son los servicios sociales definidos en el artículo 20.Uno.8, sobre todo a partir de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, Ley 39/2006. Atención a mayores o jóvenes, discapacitados, personas en riesgo de exclusión, etc. En estos ámbitos, financiados en gran parte por las Administraciones, han sido comunes las quejas de las empresas al entender que las entidades exentas compiten con una ventaja derivada del IVA en la contratación pública.

precio final de 100 unidades y el sujeto una oferta de 104,4 (90 de base más 14,4 de IVA), el precio menor a efectos de selección sería el de 104,4, en tanto el principio de igualdad obligaría a comparar los 90 con la oferta de 100 presentada por el licitado exento. Esto presenta dos implicaciones inmediatas. En primer lugar, que el coste final que deba soportar una entidad del sector público sea generalmente más alto que la oferta más barata y, en segundo, supone una discriminación de las entidades exentas frente a las no exentas. El objeto del presente trabajo es valorar si el criterio de selección de ofertas debe tomarse antes de incluir el IVA o no.

## 2. LOS INFORMES DE LAS JUNTAS CONSULTIVAS Y LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES

En los últimos tiempos tanto la Junta Consultiva de Contratación del Ministerio de Economía y Hacienda, así como otras Juntas Consultivas de Comunidades Autónomas, y también diversos Tribunales se han manifestado sobre la comparación entre ofertas exentas de IVA frente a otras que están gravadas y si se producía una vulneración del principio de igualdad y no discriminación<sup>4</sup>.

### a) Sentencias de los Tribunales.

En el orden jurisprudencial los pronunciamientos habidos han sido escasos y todos corren en la misma dirección; cuando se compara la oferta de un licitador exento de IVA con la de otro sujeto a IVA y se valora la mejor oferta teniendo en consideración el precio final (IVA incluido) se está produciendo una discriminación no tolerada a favor de los licitadores exentos. Especialmente relevante es la STS de 12 de abril de 2005 (recurso núm. 7654/2002) conociendo de un recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Valencia de 26 de mayo de 1998, donde se había adjudicado un concurso a una cooperativa exenta de IVA que concursaba con otras entidades gravadas para la gestión de una residencia municipal y que el Tribunal Valenciano anuló, mantiene que «si la sentencia recurrida, ha estimado que al haber concurrido dos empresas exentas del IVA con otras que no lo están, ello ha originado una ruptura del equilibrio que debe presidir la concurrencia en toda licitación, que mermaba la igualdad, es claro, que no se puede haber vulnerado o aplicado indebidamente el artículo 11.1 –de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas–, pues el hecho de que el importe del concurso incluyera para todos el IVA, no altera la realidad de que unas empresas tuvieran que abonarlo y otras no, con lo que obviamente no estaban en situación de igualdad, que es lo que la sentencia recurrida valora y declara»<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> La incidencia del IVA en la nueva Ley de Contratos también ha planteado dudas en otros ámbitos, lo que ha supuesto la emisión de dos circulares de la Abogacía del Estado. En la Circular 4/2008 se mantiene que a los efectos del artículo 91, sobre el importe de las garantías provisionales, el porcentaje sobre el presupuesto se tomará sin considerar el IVA. Y en el caso del concepto de contrato menor y los límites cuantitativos, la Circular 3/2008 mantiene que tampoco debe tomarse en cuenta el IVA.

<sup>5</sup> El TSJ de Valencia sostenía que «Por otra parte, como se señalaba en el informe técnico del Secretario Interventor, existía una discriminación participativa entre las sociedades concurrentes al concurso, motivada por las dos que gozaban de exención del IVA respecto las demás, lo que, evidentemente representaba una ruptura del equilibrio que debe presidir la

Junto a dichas sentencias cabe citar en la misma dirección otra del TSJ de Valencia de 30 de julio de 2002 (recurso núm. 1896/1998), que recoge los argumentos de la Sentencia de 16 de mayo de 1998, y la del Juzgado Contencioso-Administrativo de Oviedo de 11 de enero de 2007 (recurso núm. PO 213/2006 <sup>6</sup>).

En todas las sentencias la argumentación es apodíctica. Se limita a afirmar que si se compara el precio por un licitador exento de IVA frente a otro gravado al IVA se produce una discriminación no tolerada por la Ley de Contratos y la Constitución. Pero no se aduce ningún argumento adicional. De hecho, a nuestro parecer, se trata de una jurisprudencia falta de argumentación y motivación y, además, errónea. Cualquier planteamiento que aluda a la igualdad debe demostrar que ambas situaciones son comparables y, si así fuera, que el trato desigual no está justificado. Y, como se verá, en el presente caso no es así. Ni es posible comparar una oferta exenta con otra gravada con el actual sistema de IVA y, si lo fuera, habría una justificación razonable. En definitiva, creemos que las conclusiones a las que llegan los Tribunales se limitan a una mera afirmación no justificada <sup>7</sup>.

## b) Informes de las Juntas Consultivas de Contratación.

Junto al anterior cuerpo jurisprudencial, las Juntas Consultivas vienen emitiendo informes o recomendaciones que no van todos en la misma dirección, ya que mientras en unos casos se han posicionado manteniendo que el valorar las ofertas con el IVA discrimina a los licitadores gravados, en otros se ha sostenido lo contrario. Por orden cronológico podemos citar los siguientes informes y recomendaciones:

(i) El Informe 1/2005, de 5 de mayo, de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación de la Generalidad de Cataluña se refiere, entre otras cuestiones, a la valoración de ofertas cuando concurren empresas licitadoras exentas de IVA o con tipos reducidos. La Junta catalana afirma que cuando se presentan operadores exentos de IVA junto con otros que no lo están es necesario tener en consideración el principio de igualdad como rector de la contratación pública, de tal manera que es una premisa que los valores en función de los que se adjudica el contrato sean aplicables en condiciones

concurrentia en toda licitación, que mermaba la igualdad de posibilidades y suponía vulnerar el principio constitucional de igualdad, y que determina la estimación del presente recurso Contencioso-Administrativo».

<sup>6</sup> Dicha sentencia recoge otro pronunciamiento en el mismo sentido del Juzgado Contencioso-Administrativo de Oviedo de 6 de septiembre de 2005 (PO 318/2004).

<sup>7</sup> A estos efectos, se puede traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de junio de 2003 (119/2003) donde se afirma que «Las decisiones judiciales de la Audiencia Provincial desestimatorias de las pretensiones formuladas por los ahora demandantes de amparo se sustentan en sendas afirmaciones meramente apodícticas, que no satisfacen las exigencias constitucionales de motivación, vulnerando el derecho de aquellos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), al carecer de un razonamiento motivado y fundado en Derecho. En efecto, en su Sentencia no se exterioriza ni se ofrece razonamiento alguno que sirva de soporte para tales pronunciamientos desestimatorios... Tampoco cabe deducir implícitamente de las afirmaciones apodícticas antes transcritas las razones próximas o remotas que justifiquen las decisiones adoptadas por la Audiencia Provincial, lo que impide comprobar si las mismas son consecuencia de una aplicación razonada del Ordenamiento jurídico y no el fruto de la arbitrariedad. Ha de concluirse, pues, que la Sentencia impugnada en los extremos cuestionados supone un claro menoscabo del derecho de los recurrentes en amparo a obtener una resolución judicial motivada y fundada en Derecho, en el sentido que no resulte arbitraria o manifiestamente infundada».

de igualdad sobre ofertas que sean comparables y constituyan elementos homogéneos. Por tanto, nos encontramos ante una potencial situación de desigualdad que hace que en la valoración de las ofertas se deberá valorar exclusivamente el precio sin el IVA. Sin embargo, a los efectos de fijar el presupuesto máximo de licitación habrá que tomarse en consideración el precio total incluido el IVA.

(ii) El Informe 2/2007, de 12 de abril, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón, sobre «valoración de las ofertas cuando concurren licitadores exentos de IVA junto con otros no exentos», aunque no de una manera precisa, parece situarse a favor de comparar las ofertas teniendo en consideración el IVA. En concreto, se pidió por una Asociación de empresas de residencias para la tercera edad que hiciera suyo las conclusiones a las que llegó el Informe 1/2005, de 5 de mayo, de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación de la Generalidad de Cataluña. Pues bien, la Junta Consultiva Aragonesa señala que en el fondo lo que se solicita es que se valore si las licitaciones públicas llevan o no incluido el IVA, y sostiene que de la normativa fiscal (arts. 88 de la LIVA y 25 del RIVA) y administrativa contractual se desprende que «las ofertas de los contratistas deben de comprender el Impuesto sobre el Valor Añadido que, a través del mecanismo de la repercusión, aunque sea como partida independiente, debe de ser satisfecho por la Administración, que debe de pagar al contratista el precio del contrato incrementado con el importe del Impuesto». Y sigue señalando que «la existencia de determinadas exenciones fiscales que puedan suponer una discriminación entre los distintos entes que acudan a una licitación pública, obedece a diversos motivos de índole social, cultural, etc. y constituyen un instrumento de política fiscal recogido en la legislación vigente, que supone en la práctica un beneficio fiscal para determinadas entidades dado su carácter social, no siendo este órgano competente para valorar su legalidad o conveniencia, ya que los informes de esta Junta han de ser emitidos a la luz de las competencias que le corresponden en materia de interpretación de la vigente legislación de contratos de las Administraciones Públicas, siendo en su caso otros los cauces oportunos que se deban de seguir para obtener un pronunciamiento sobre su adecuación a legalidad vigente». Por tanto, y aunque no de una manera clara, parece sostener que en el caso de que el tratamiento fuera discriminatorio, se trataría de una discriminación tolerada por el sistema jurídico por otros fines que también merecen ser tutelados.

(iii) La Comisión Consultiva de Contratación de la Junta de Andalucía en Recomendación 4/2007, de 22 de marzo, sobre valoración de ofertas en los casos de exención del IVA, afirma que cuando compiten licitadores exentos y no exentos las ofertas presentadas no se encuentran en un plano de igualdad, existiendo un desequilibrio en las mismas y produciéndose una discriminación proscrita por nuestro ordenamiento jurídico. En consecuencia, recomienda que las ofertas se valoren con exclusión del IVA. A estos efectos, se fundamenta expresamente en la STS de 12 de abril de 2005 y en el Informe 1/2005, de 5 de mayo, de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación de la Generalidad de Cataluña.

(iv) El Informe 07/08, de 29 de septiembre de 2008, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Ministerio de Economía y Hacienda, que lleva por título «Criterio aplicable en la valoración de las ofertas cuando concurren licitadores exentos de IVA junto con otros no exentos» afronta de manera específica este tema. Con carácter previo, parte de un informe suyo anterior, emitido el 28 de julio de 2008 (Informe 43/2008) donde expresamente se analiza si en el concepto de *precio* que se utiliza en el artículo 75 de la Ley 30/2007 incluye o no el IVA, al hacerse mención en

dicho caso a la «retribución del contratista». La Junta Consultiva concluye que en el precio que se paga al contratista se incluye el IVA, aunque se deba consignar de forma separada.

Sin embargo, la Junta entiende que es necesario distinguir el IVA como integrante del precio a los efectos de determinar la retribución del contratista de lo que es su consideración con miras a valorarlo como criterio de adjudicación. En este caso, la Junta se pronuncia entendiendo que el IVA no debe tomarse en cuenta a los efectos de la comparación de ofertas. Así, parte de la dicción del artículo 1 de la Ley de Contratos, y del artículo 123 donde expresamente se consagran los principios de igualdad y no discriminación. Y precisamente la correcta aplicación de los mismos implica que no debe computarse el IVA cuando compitan entre sí ofertas exentas y otras gravadas<sup>8</sup>. A su vez, y a la hora de afrontar la operatividad de las exenciones en el IVA, advierte que las exenciones subjetivas son normas de carácter excepcional que deben ser interpretadas restrictivamente y, en consecuencia, «no puede extenderse a personas que no sean estrictamente las indicadas en la Ley ni a actos respecto de los cuales sea dudosa la procedencia de aplicarla». Y uno de esos casos es, precisamente, la contratación administrativa donde rige el tratamiento no discriminatorio de los licitadores. Por otro lado, y frente al argumento de que esta conclusión supone dejar sin efecto las exenciones subjetivas del IVA, señala que el beneficio de la exención se «hace efectivo en relación con todas las actividades de carácter social que dichas entidades realicen y que no tengan como destinatario inmediato a un poder adjudicador incluido en el ámbito de la Ley de Contratos del Sector Público. De igual manera, el beneficio fiscal se hace efectivo, también en los casos en que la prestación sea objeto de un contrato de los regulados en esta Ley, pues en caso de resultar adjudicataria la entidad que tiene derecho a él, quedará exenta del pago del impuesto tantas veces mencionado».

Por último, la Junta Consultiva sostiene que la Abogacía del Estado llegó a la misma conclusión en la Instrucción 1/2003 (sobre unificación de criterios en la emisión, por parte de las abogacías del Estado de los departamentos ministeriales, de informes sobre pliegos de cláusulas administrativas) en «un supuesto distinto del que contemplamos pero con importante similitud respecto de él»<sup>9</sup>. La Junta Consultiva sostiene que la afirmación de la Instrucción de la Abogacía del Estado implica «establecer el principio de que para la valoración de las ofertas cuando parte de ellas deben incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido y otra u otras no, debe hacerse sin tomar en consideración el importe de este, bien sea incrementando las ofertas que no deben incluirlo como el importe teórico del mismo, bien sea reduciéndolo de las demás, operación que resultará facilitada por el hecho de que en el documento que contenga la oferta debe hacerse constar por separado el importe del Impuesto indicado»<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Como consecuencia, en la Circular 4/2009 de la Abogacía General del Estado, sobre el IVA en proposiciones económicas, señala que si el importe del IVA no ha de considerarse en la valoración del precio como criterio de adjudicación, los errores o defectos que se hayan consignado en las proposiciones respecto del IVA no resultan determinantes en la fase de adjudicación, por lo que nos encontraríamos ante un defecto no invalidante o excluyente de la proposición económica.

<sup>9</sup> El supuesto que, según la Junta Consultiva, tiene una importante similitud con el de las exenciones subjetivas es el que afecta a las adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, y como veremos, son dos supuestos totalmente distintos, en tanto en un caso nos encontramos ante una exención plena, que da derecho a la deducción de los IVA soportados mientras en el de las exenciones subjetivas el IVA soportado no es deducible y se configura como coste. De hecho, en las adquisiciones intracomunitarias el sujeto pasivo es la Administración mientras que en las exenciones del artículo 20 es el licitador.

<sup>10</sup> En el apartado 1 de la Instrucción 1/2003 –Inclusión en las ofertas del IVA– se señala que deberá recogerse en el pliego la expresa mención de que en el caso de que la adjudicación dé lugar a una adquisición intracomunitaria la oferta o proposición económica no incluirá el importe del IVA, ya que el sujeto pasivo será la propia Administración, y «con objeto

(v) Por último, resta hacer mención a la Recomendación 1/2009 de la Junta Consultiva de Contratación del Gobierno de Canarias que examina entre otras cuestiones la adjudicación cuando se presentan licitadores exentos de Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) frente a licitadores gravados, y cuyos argumentos y conclusiones son directamente aplicables en este caso al IVA<sup>11</sup>. En este caso, la Junta Consultiva se pronuncia a favor de comparar las ofertas con impuestos incluidos.

Lo que se plantea por la Junta Consultiva es la comparación entre un licitador sujeto al IGIC, y que a su vez puede deducirse la totalidad de los IGIC soportados en el ejercicio de su actividad, frente a un comerciante minorista exento de IGIC pero que, en consecuencia, no puede deducirse los IGIC soportados configurándose estos como coste. En el primer caso, la oferta se presentará desglosando el precio y el IGIC, pero en el precio no se incorporan como coste los IGIC soportados, en tanto son deducibles. El segundo licitador presentará una oferta exenta de IGIC, pero en el precio sí estarán como parte del coste los IGIC soportados no deducibles.

Pues bien, la Junta Consultiva Canaria manifiesta que si la comparación de ofertas se hace sin tener en consideración el impuesto que hay que repercutir, «no se estaría efectuando en condiciones de igualdad, pues las respectivas proposiciones no estarían integradas por elementos homogéneos. Con tal conclusión, se puede presumir que tal forma de evaluar las ofertas no sea la más adecuada para dar cumplimiento a los principios de igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad, a los que debe someterse la adjudicación de los contratos públicos»<sup>12</sup>. La Junta sostiene la necesidad de interpretar la normativa del precio de los contratos y proposiciones de los licitadores (arts. 75, 76.1, 129.5 y 131.1 de la LCSP) de forma congruente y conjuntamente con la normativa fiscal, de tal manera que se puede afirmar que «que el precio a considerar como criterio de adjudicación para evaluar de forma homogénea la oferta económicamente más ventajosa, ha de ser el importe que incluya todos los elementos que lo integran, es decir, considerando tanto el precio neto ofertado, como la repercusión que sobre el mismo puede tener, en su caso, el impuesto a aplicar. De no ser así, no tendría sentido que tales preceptos prescribiesen la necesidad de incluir expresamente el importe del impuesto, tanto a efectos de cuantificar las proposiciones económicas de los licitadores, como para determinar los importes ciertos de su precio o retribución». En definitiva, resulta necesario comparar precios finales con los impuestos correspondientes incluidos en el caso de que la operación esté gravada, de tal manera que «la comparación de las proposiciones se realizará teniendo en cuenta el importe real del precio

---

de poder comparar la proposición o proposiciones económicas que, por la razón indicada, no incluyen el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido con aquellas otras proposiciones u ofertas que han de incluirlo, así como para poder confrontar las ofertas que no han de incluir dicho tributo con el presupuesto de licitación, deberá recogerse en el pliego la expresa previsión de que, a esos solos efectos, a las ofertas o proposiciones que, según lo dicho, no deban incluir el importe del repetido tributo se les sumará la cantidad que resulte de aplicar a su importe el tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando excluida aquella o aquellas ofertas cuando el resultado de dicha adición o incremento exceda del presupuesto de licitación».

<sup>11</sup> Canarias está fuera del ámbito de aplicación del IVA, operando en dicho territorio un impuesto análogo como es el IGIC. De hecho, la disposición adicional decimosexta de la Ley de Contratos señala que en las referencias al IVA deberían entenderse realizadas al IGIC en los territorios donde rijan estas figuras impositivas.

<sup>12</sup> La Junta Consultiva cita otro informe suyo (2/2007) emitido sobre esta misma cuestión pero vigente la anterior Ley de Contratos, y donde se mantiene, analizando la discriminación que se alude cuando se comparan ofertas exentas con otras que no lo están, que «*queda sin fundamentación el argumento de discriminación en que se basa el planteamiento de la entidad que formula la consulta, ya que, teniendo en cuenta, las consideraciones antes expuestas, tanto los licitadores exentos como los no exentos se ven afectados por la incidencia del IGIC en los costes de sus proposiciones económicas*».



o retribución de las ofertas presentadas, y, en consecuencia, en las condiciones de homogeneidad derivadas del sistema tributario aplicable, pues el minorista exento de repercutir IGIC habrá ofertado un precio que incluye el IGIC soportado de sus proveedores y que no podrá deducirse, mientras que el licitador no exento habrá ofertado un precio en el que no habrá incluido el IGIC soportado porque su importe lo recuperará al liquidar el IGIC repercutido a la Administración contratante».

Como resumen de lo anterior, podemos concluir que la doctrina de los distintos órganos consultivos no es homogénea ni en su contenido ni en su argumentación. Por un lado, nos encontramos con el Informe 1/2005 de la Junta Consultiva Catalana y la Recomendación 4/2007 de la Comisión Consultiva de Contratación de la Junta de Andalucía. En estos casos, se mantiene que comparar una oferta exenta con otra gravada teniendo en consideración el IVA vulnera los principios de igualdad y no discriminación. Se trata de una afirmación, al igual que señalamos con relación a la jurisprudencia, carente de cualquier argumentación adicional y, a nuestro parecer, falta de la motivación y fundamentación necesaria. Distinto es el caso del Informe 07/08, de 29 de septiembre de 2008, de la Junta Consultiva de Contratación, en tanto si bien llega a la misma conclusión, lo cierto es que ahora sí hay mayor argumentación, al menos desde un punto de vista fiscal. En el otro lado de la balanza estaría el Informe 2/2007 de la Junta Consultiva de Aragón, que parece acogerse a un criterio meramente formal y al hecho de que la presunta discriminación estaría justificada y, sobre todo, la Recomendación 1/2009 de la Junta Consultiva de Contratación del Gobierno de Canarias donde de una manera argumentada justifica la necesidad de comparar las ofertas tomando en consideración los precios finales con impuestos.

### 3. EL FUNCIONAMIENTO DEL IVA EN LAS OPERACIONES EXENTAS Y GRAVADAS

#### a) Deducibilidad del IVA en operaciones gravadas y el coste en las exentas.

El sistema del IVA es, en su configuración general, sencillo. El fundamento del IVA es que este es soportado íntegramente por el destinatario final de las operaciones (que puede ser la Administración), pero para el empresario es neutro en tanto la totalidad del IVA soportado que ha satisfecho se deduce. Así, por todas, la STJCE de 21 de febrero de 2006 (HALIFAX, As. 255/02) expresamente señala que «por lo que se refiere al objetivo del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, procede recordar que este régimen tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas a IVA». En este sentido, el Abogado General JACOBS (conclusiones al asunto C-465/03, KRETZTECHNIK, presentadas el 24 de febrero de 2005) ha señalado que es inherente al régimen del IVA que con el fin de evitar que el impuesto se aplique de manera acumulativa sobre una serie de operaciones en el ámbito económico (lo que daría lugar a una carga variable y posiblemente elevada en función del número de operaciones de la serie) un sujeto pasivo está facultado para deducir el importe del impuesto abonado por las operaciones en las que

ha soportado el IVA del que ha facturado a sus clientes por sus operaciones gravadas. El fundamento de este derecho de deducción se establece en el artículo 168 de la Directiva 2006/112. El derecho a deducir nace únicamente en relación con los bienes y servicios que se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas y no existe tal derecho si se utilizan *exclusivamente* para otras entregas de bienes o prestaciones de servicios, como las operaciones exentas que se enumeran en los artículos 132 y 135 de la Directiva, o para operaciones no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA porque, por ejemplo, no se efectúan a título oneroso o no las realiza un sujeto pasivo que actúe como tal en el contexto de una actividad económica en el sentido del artículo 4.

En el caso de operaciones exentas, y dejando al margen aquellas exenciones que dan lugar a la plena recuperación del impuesto—las denominadas exenciones plenas—donde la razón de la recuperación radica en el propio funcionamiento del impuesto (es el caso de las exportaciones y entregas intracomunitarias), técnicamente que una operación esté exenta significa que los efectos del hecho imponible se producen pero se exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (art. 22 LGT 58/2003). En el IVA, sin embargo, esta aseveración es inexacta, porque, si, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios no devengan IVA, por otro, no se permite deducir al empresario los IVA soportados para realizar dichas prestaciones de servicios o entregas de bienes, de acuerdo con el artículo 94. Uno.1 de la LIVA. De esta manera, en aquellos casos en los que una entidad realizase prestaciones de servicios exentas el resultado final sería que todas las prestaciones, aunque cobrara un precio, no devengarían IVA. Sin embargo, la contrapartida se manifiesta en que no se habría podido deducir el IVA soportado convirtiéndose el mismo en un coste adicional. Por tanto, el IVA soportado se repercutirá al consumidor final vía precio y este soportará un IVA vía *precio* que en ningún caso podrá deducirse. Y, en teoría, esto va a suponer que el precio final pagado por el consumidor final sea más barato, al tener que pagar solo el IVA soportado por el prestador incorporado como coste y no el IVA sobre el precio final (que incluye la totalidad de costes del empresario, hayan soportado o no IVA, y su margen).

Es precisamente la consideración de las exenciones como un beneficio económico para el destinatario final, al reducir sus costes, lo que motiva que existan diversas exenciones referentes a cierto tipo de actividades de interés general como la sanidad o educación y lo que justifica también las exenciones por ciertos servicios prestados por entidades no lucrativas. Así, y como ha señalado el TJCE en la Sentencia de 26 de mayo de 2005 (KINGSCREST, C-498/03) «dichas exenciones, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, tratan de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones».

Por lo que afecta al objeto del presente trabajo—las ofertas presentadas en el marco de la Ley de Contratos del Sector Público—lo cierto es que hay exenciones que se configuran con carácter subjetivo. Son, fundamentalmente, las del artículo 20.Tres (actividades sociales, culturales y deportivas), pero también cabría incluir en las mismas a las del artículo 20.Uno.9 relativas a la educación en tanto el prestador debe ser una entidad reconocida<sup>13</sup>. Por tanto, cuando liciten una entidad que no pueda acogerse a la exención por no cumplir los requisitos legales frente a otra que sí puede lo cierto es que las ofertas presentadas van a tener un régimen distinto. Para las actividades exentas, su precio

<sup>13</sup> Un análisis en profundidad de las exenciones subjetivas en el IVA y su interpretación y alcance puede verse en BLÁZQUEZ LIDOY (2007), *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

estará compuesto por la totalidad de sus costes, incluido el IVA soportado no deducible, más su margen de beneficio. En el caso de las empresas gravadas del precio habría que excluir totalmente el IVA soportado, en tanto deducible. Por tanto, si el IVA soportado de ambas empresas fuera el mismo –por ejemplo 50 unidades–, al igual que el resto de costes antes sin tener en consideración el IVA –1.000 unidades– y ambas empresas quisieran obtener el mismo beneficio –300 unidades– el precio final que se ofrecería sería el siguiente:

	Entidad exenta	Entidad gravada	Diferencia
Precio	1.350	1.300	50
IVA (16%)	0	208	
TOTAL	1.350	1.508	-158

En el caso de la entidad exenta, el precio ofertado estaría constituido por sus costes de 1.000, a los que hay que sumar el IVA soportado no deducible de 50 y su margen estimado de 300, lo que alcanza a los 1.350. Y en el caso de la entidad gravada, el precio ofertado sería el ingreso que desea percibir (1.000 más el margen de 300) y el IVA repercutido.

Como se puede ver, nos encontramos ante una situación donde la comparación no va a ser homogénea en ningún caso. Si se comparan precios antes de la repercusión del IVA, quien tiene una ventaja competitiva es la entidad gravada. Y, en caso contrario, es la entidad exenta. En cualquier caso, el coste final que tendría que soportar la Administración (si no puede deducirse el IVA) sería superior en el caso de las entidades gravadas. Esta situación pone de manifiesto uno de los problemas en los que incurre la totalidad de informes de las Juntas Consultivas y la jurisprudencia; se comparan magnitudes no homogéneas. Y según qué se compare tendría ventaja uno u otro.

## b) Las exenciones y su consideración como beneficio.

La operatividad de las exenciones hace que, sin embargo, el anterior argumento planteado pueda fallar, de tal manera que la exención se convierta en un perjuicio real para los destinatarios finales. Es posible, siguiendo con el ejemplo anterior, que tanto el precio antes del IVA como el precio final después del IVA sea superior en el supuesto de las entidades exentas. En efecto, la exención no siempre deviene en beneficio económico sino que bajo ciertas premisas se configura como un perjuicio para las propias entidades y sus consumidores<sup>14</sup>. Es posible que el IVA soportado sea superior al IVA

<sup>14</sup> Puede traerse a estos efectos el Dictamen del Consejo de Estado de 17 de octubre de 2007 (expediente núm. 1619/2007) dictado al hilo de un intento de reforma del ámbito de las exenciones, donde se pretendía por el legislador que fueran obligatorias y no rogadas, como hasta ahora. El Consejo de Estado señala que si bien las exenciones tratan de reducir el coste de los servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones, la eliminación sin más del carácter en cierta medida voluntario de la exención podría impedir el cumplimiento de este objetivo. Así «el disfrute de estas exenciones no supone necesariamente un beneficio para las entidades que las apliquen en tanto supondrá en la mayoría de los casos una limitación a su derecho a la deducción del IVA soportado, que pasaría a minorar los recursos de la entidad o se repercutiría en el destinatario final: puesto que las exenciones que se atribuyen a las operaciones de las entidades que tengan reconocido carácter social son limitadas, su aplicación obligatoria implica

que se devengaría si la entidad en cuestión no se acoge a la exención <sup>15</sup>. En dicho caso, cuando el IVA soportado sea mayor que el repercutido, la exención supone el no poder recuperar el exceso de IVA soportado sobre el devengado, por lo que ese mayor gasto final lo va a tener que soportar la entidad y, por consiguiente, indirectamente va a implicar un mayor gasto para los consumidores finales. Y esta situación no es extraña, por varias razones, en ciertos casos. (i) En primer lugar, cuando el IVA soportado es muy elevado con relación a los costes de la entidad la exención es posible que sea perjudicial. Esto sucede cuando el factor trabajo dependiente no sea muy elevado en la proporción de costes. Y especialmente perniciosa será cuando sea necesario abordar obras de envergadura, como sucede con las edificaciones. (ii) En segundo lugar, el tipo del IVA que se le aplica a las prestaciones de servicios de asistencia social, deportivas y culturales, al considerarse merecedoras de un trato favorable, es el 7 por 100 (art. 91.Uno.2 puntos 7, 8 y 9 de la LIVA), de tal manera que cuando las entidades compren o reciban servicios soportando un IVA del 16 por 100 y presten sus servicios al 7 por 100 es posible que la exención se configure como un perjuicio económico en tanto la incidencia final del IVA como coste puede ser mayor que la del IVA repercutido <sup>16</sup>. (iii) Tampoco hay que olvidar que en el caso de exenciones subjetivas de fundaciones y entidades no lucrativas (que son precisamente las del art. 20.Tres), se trabaja por debajo del precio de mercado en algunos casos como consecuencia de que se financian con recursos ajenos a la actividad económica (donaciones, subvenciones, dividendos, rentas mobiliarias, etc.) y donde es posible que los gastos que en la actividad económica tengan que afrontar sean mayores que los ingresos que consiguen prestando dichos servicios, de tal manera que la repercusión del IVA puede ser más beneficiosa.

Así, y tomando en consideración el ejemplo anterior, pongamos que el IVA soportado asciende de 50 a 100 y que el tipo de gravamen del IVA es del 7 por 100. En dicho caso, la situación sería más beneficiosa para la entidad no exenta, y, por tanto, para la Administración, en ambos casos:

	Entidad exenta	Entidad gravada	Diferencia
Precio	1.400	1.300	100
IVA (7%)	0	91	
TOTAL	1.400	1.391	7

la pérdida del derecho a recuperar los IVA soportados (generalmente, al tipo impositivo del 16%) en las adquisiciones de bienes y servicios que realizan para la prestación de los servicios exentos. Por ello, el IVA no deducible deberá ser asumido por la entidad como un mayor coste o recuperarse mediante el incremento del precio de sus servicios; en cambio, los mismos servicios prestados por una entidad que no reúna los requisitos para ser considerada como entidad de carácter social o no solicite su reconocimiento como tal, tributarían al tipo reducido del 7 por 100 y podrían recuperar parte del IVA soportado al 16 por 100. Otro tanto puede decirse en el caso de organizaciones empresariales y colegios profesionales, ya que también en este caso la exención rompe la cadena de deducciones».

- <sup>15</sup> Hay que dejar al margen aquellos casos donde el destinatario final de los servicios prestados es otro sujeto pasivo del tributo, en cuyo caso se produce un efecto piramidal si la operación está exenta. Es decir, cuando se prestan servicios exentos a una entidad que esté sujeta al impuesto esta soportará el impuesto repercutido vía precio y, a su vez, cuando presta sus servicios a terceros su base imponible se verá incrementada por ese IVA que no se pudo deducir, de tal manera que el nuevo IVA recaerá sobre el IVA que soportó mediante el mayor precio. Se trata de un supuesto de doble imposición.
- <sup>16</sup> Sobre la aplicación de los tipos reducidos a las actividades sociales, culturales o deportivas que no puedan gozar de la exención por no ser el prestador una entidad de carácter social *vide* BLÁZQUEZ LIDOY (2007), *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

### c) El IVA incluido en el precio: artículo 88 de la LIVA.

La regla general a la hora de realizar cualquier contrato es que en las cantidades pactadas sean sin IVA. No en vano, el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y que se ingresa en las arcas públicas, de tal manera que el precio cobrado en un contrato no incluirá el IVA como contraprestación del mismo. De hecho, el artículo 78.Cuatro de la LIVA establece que «Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas».

Sin embargo, y de forma específica para los entes públicos, la norma general es otra. En la LIVA se entiende que en las ofertas presentadas el IVA a los entes públicos está siempre incluido. Este precepto se basa en el presupuesto de que para los entes públicos el IVA es normalmente un coste y, por tanto, debe estar incluido en el precio finalmente cobrado. En concreto, el artículo 88.Uno pfo. 2 de la LIVA dispone 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». Y más en concreto, el artículo 25 del Reglamento de la LIVA determina que los pliegos de condiciones de la contratación administrativa deberán contener la prevención expresa de que a todos los efectos las ofertas comprenden no solo el precio de la contrata sino también el importe del mismo.

El alcance del artículo 88.Uno de la LIVA no es, sin embargo, claro. En primer lugar, porque el artículo 88 hace referencia al concepto de *ente público*, cuando el ámbito de aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público se ha extendido con la nueva norma dando cobijo a entidades dependientes de la Administración Pública pero bajo personificación privada (art. 3.1). Es más, el artículo 25 del RIVA se refiere a la contratación administrativa, cuando con arreglo a la nueva Ley de Contratos es necesario distinguir entre contratos administrativos (art. 19) frente a contratos privados (art. 20), que son los celebrados por entes, organismos y entidades del sector público que no reúnan la condición de Administración pública. A nuestro parecer, con la actual dicción legal, la aplicación del artículo 88.Uno solo podrá aplicarse a entes públicos, pero no al resto de entidades del sector público<sup>17</sup>. El resto de poderes adjudicadores deberán, en su caso, consignar en los pliegos que a los efectos del procedimiento todas las cantidades que se presenten deben ser con IVA incluido. Por otro lado, se ha examinado cuál debe ser el alcance del artículo 88.Uno y si este se limita a las relaciones amparadas por el derecho público o también alcanzan a las de derecho privado. A estos efectos, el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 31 de enero de 2002 (recurso 7653/1996) que:

«Resulta evidente que el contrato de permuta de inmuebles suscrito entre el Ayuntamiento de Cádiz y la Inmobiliaria ... S.A. aunque fuera instrumento de un convenio urbanístico, no tiene natu-

<sup>17</sup> No obstante, LONGÁS LAFUENTE y SUÑER NEGRE (2008, págs. 774 y 776) entienden que la referencia a entes públicos alcanza a las Administraciones públicas, sus organismos autónomos y las entidades que cumplan con el concepto organismo público empleado en la Directiva de Contratos, y debe extenderse a las sociedades mercantiles públicas y fundaciones del sector público (en «El sujeto pasivo. Repercusión», en AA.VV. *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid).

raleza administrativa, sino que es un pacto civil sometido en su cumplimiento al derecho privado y por lo tanto, no le es aplicable el segundo párrafo del artículo 25 del Primer Reglamento del IVA, que al emplear la expresión "entregas de bienes y prestaciones de servicios", claramente se está refiriendo a la contratación de las entidades públicas con sus proveedores y adjudicatarios a los que impone la inclusión del IVA en las ofertas, para dar certeza a los precios, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias; por lo que no puede extenderse a las actividades de esos entes públicos en el tráfico civil, recogido por la autonomía de la voluntad y el sometimiento de los contratantes a lo acordado, para los que tiene fuerza de Ley, conforme los artículos 1.255 y 1.901 del Código Civil respectivamente.

Por otra parte, la expresión "propuestas económicas", que también emplea el precepto reglamentario antes citado y que la Sentencia de instancia destaca para afirmar que han de incluir el IVA, se refiere, precisamente, a las ofertas que aquellos proveedores y adjudicatarios de obras, servicios y suministros, a que antes nos hemos referido, han de hacer a las entidades públicas con las que contratan y aunque se admita que se refieren a pagos en dinero y también a entregas de bienes, dichas relaciones –las de los ofertantes y la Administración– se enmarcan en licitaciones públicas mediante subastas y concursos y hasta, eventualmente, en caso de contratación directa, cuando la misma está autorizada, pero sin que pueda extenderse, como ya se ha dicho, a cualquier contrato en que intervenga la Administración, cuando las contraprestaciones se establecen de común acuerdo entre las partes, sin mediar licitación ni oferta previa y sobre todo –hemos de reiterarlo– actuando en el comercio de bienes, como es el caso de contratos de compraventa doble o permuta, pues sostener lo contrario conduciría al resultado de convertir en administrativos, a efectos del impuesto discutido, todos los contratos en que intervinieran las Administraciones Públicas, lo que ni es propósito del artículo 25 del Reglamento de IVA, ni podría hacerlo un precepto de ese rango»

Y de la misma manera se ha pronunciado el TEAC y la AN<sup>18</sup>. En cualquier caso, y en la medida en que sea aplicable el artículo 88.Uno a los convenios o contratos de los entes públicos, los efectos son los siguientes: en el precio pactado con los entes públicos el IVA está incluido. Por tanto, para el ente público el importe total que debe pagar es el precio pactado, sin tener en consideración los efectos del IVA. Así, a los efectos de determinar el IVA a ingresar por parte del licitador será necesario determinar si la actividad está sujeta a IVA y tributa al 16 por 100, lo que supone que para determinar el IVA a ingresar sería necesario dividir el importe del contrato entre 1,16, o si tributa al 7 por 100, en cuyo caso habría que dividirlo por 1,07, o por 1,04 si el tipo es del 4 por 100. Y si está exento la totalidad del importe sería disponible para el licitador. Si solo está exento en parte, por la porción que sí tributa debería determinarse el IVA a ingresar. Pero desde la perspectiva del ente público el artículo 88 implica que, a sus efectos, el IVA es indiferente, debiendo el adjudicatario ingresarlo en las arcas públicas.

<sup>18</sup> Puede verse la Resolución de 14 de abril de 2009 (RG 1613/2007) y las Sentencias de la AN de 7 de julio de 2004 (recurso núm. 872/2001) y de 21 de julio de 2005 (recurso núm. 721/2003). Ya en el año 2000, el profesor FALCÓN Y TELLA (2000, págs. 5-6) señalaba que el privilegio del artículo 88 debía entenderse restrictivamente; La regla general debe ser que el IVA no se considera incluido en el precio sino figura separadamente (art. 78.Cuatro de la LIVA). El artículo 88 se aplicará solo para la contratación administrativa, y dentro de esta exclusivamente para los contratos adjudicados por contrato o subasta, y solo cuando los correspondientes pliegos de condiciones hagan advertencia expresa de que el IVA ha de entenderse incluido. (En «Repercusión del IVA sobre entes públicos (I): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto», *Quincena Fiscal*, núm 8). Vide también JIMÉNEZ COMPAÑERED (2007), *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley, Madrid.

Desde esta perspectiva, cabe plantearse qué sucede en los casos que la Agencia Tributaria regularizase la situación tributaria del adjudicatario. Si se exige más IVA devengado, la entidad no podrá en ningún caso repercutir a la Administración el IVA por aplicación del artículo 88.Uno de la LIVA. Es el caso de aquellas entidades que se han presentado como exentas a un proceso de licitación cuando no podrían gozar de la exención. Y de la misma manera entendemos que no podría hacerlo para los entes privados si determinó en el pliego o contrato que la cuantía era IVA incluido. Si, por el contrario, nos encontramos ante una partida a devolver, para que existiera una posible devolución del IVA es necesario que el destinatario de la operación no se haya podido deducir el IVA, como sería el caso, en general, de las entidades públicas. Y el problema, en este caso, sería determinar quién tiene derecho a la devolución, si el contratista o la Administración como sujeto que ha soportado la repercusión. La regla general, establecida en el artículo 14.4 del Real Decreto 520/2005, de Revisión en vía Administrativa, es que «la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o la repercusión»; sin embargo, en el caso de ofertas realizadas bajo el artículo 88.Uno es dudoso si debería devolverse al ente público o al licitador <sup>19</sup>.

#### **d) Las exenciones y la distorsión en la competencia.**

Los problemas del principio de igualdad, neutralidad y las distorsiones en la competencia no son exclusivos del ámbito de la Ley de Contratos. En materia fiscal, y especialmente en el IVA y las exenciones, son cuestiones ampliamente conocidas por la normativa y el Tribunal de Luxemburgo.

En primer lugar, es necesario recordar que las exenciones de interés general están reguladas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del IVA. Y, en concreto, las de carácter subjetivo. Pues bien, en la transposición de gran parte de las mismas los Estados miembros podían haber establecido limitaciones con relación a las distorsiones a la competencia. No en vano, el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE preceptúa que «Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes... (d) Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA». Pues bien, dicha opción no fue adoptada por el legislador español <sup>20</sup>.

<sup>19</sup> La STSJ de Galicia de 19 de enero de 2001 (recursos acumulados núms. 7010/1997, 7150/1997, 8051/1997 y 9576/1997) conoce de un caso donde como consecuencia de un contrato firmado con las Administraciones públicas se ingresó un IVA del 15 por 100 en lugar del 6 por 100. Se planteaba si el ingreso indebido tenía que devolverse a la Administración o bien al profesional. Señala el TSJ que debido a que el contrato firmado era fijo, con independencia del importe de los impuestos, cualquier beneficio o disminución debe solo afectar a los profesionales y no a la Administración. Sin embargo, el TSJ de Murcia (Sentencia de 31 de marzo de 2003, recurso núm. 163/2000), advierte que la devolución debe hacerse al que tiene derecho a la devolución –administraciones– y las cuitas sobre si el precio incluía el tipo reducido o general debe hacerse en el ámbito de la interpretación del contrato, es decir, en la relación contractual. Y esto, por cierto, plantea un problema esencial en tanto no hay que olvidar que las Administraciones tienen como prerrogativa la facultad de interpretar los contratos sometidos a la Ley de Contratos (art. 194 de la LCSP).

<sup>20</sup> Las letras g), h), m) y n) se refieren a las exenciones de establecimientos sociales, establecimientos deportivos, y culturales. Por su parte, la letra l) regula las prestaciones de servicios a los miembros de asociaciones, mientras que la i) atañe a la educación y la b) a la sanidad.

Por otro lado, el artículo 134 de la Directiva 2006/112/CE determina que:

«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

- a) Cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas.
- b) Cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA».

Este precepto es de carácter vinculante para los Estados miembros (STJCE de 1 de diciembre de 2005, YGEIA, As. C-394/04 y C-395/04), aunque en la normativa española no ha sido transpuesta<sup>21</sup>. Y en el mismo se reconoce que no a todas las operaciones relacionadas con entidades exentas se les aplica la exención. No están exentas si de forma acumulativa se cumplen dos requisitos. Que no sean indispensables para la operación exenta y que las actividades no estén destinadas a procurar ingresos suplementarios en competencia directa con las empresas comerciales sometidas al IVA<sup>22</sup>.

En cualquier caso, en el ámbito del IVA queda delimitado el juego de las distorsiones en la competencia con empresas mercantiles y la aplicación de la exención. La Directiva permite condicionar la aplicación de la exención a que no cause distorsiones con empresas sujetas a IVA. Y el Estado español no ha adoptado esa medida. Por tanto, jurídicamente, tanto la Directiva como la norma española han reconocido que las posibles distorsiones en la competencia son legalmente aceptables con arreglo a la normativa en la aplicación de la exención. La finalidad de las exenciones, que es abaratar al consumidor final el precio de una serie de servicios que se consideran de interés general, hace que no se vulnere el principio de neutralidad cuando compiten entidades exentas o no exentas si la normativa es conforme a los artículos 132 y 133 de la Directiva 2006/112/CE. Lo que no está

<sup>21</sup> No obstante, la Dirección General de Tributos ha empezado a hacer mención al mismo en algunas de sus consultas (Consultas de 21 de abril de 2006, consulta núm. V0800-06, y de 19 de julio de 2006, consulta núm. V1555-06), aunque sin entrar a examinar su alcance.

<sup>22</sup> Por tanto, entra en el ámbito de las exenciones un nuevo concepto a analizar, el de competencia directa con empresas comerciales o, más en concreto, lo que se ha denominado como *distorsiones en la competencia* en otros preceptos. Así, por ejemplo, en el artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112 y el artículo 20.Uno.6 de la LIVA se condiciona la exención de los servicios realizados por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o no tengan la cualidad de sujeto pasivo, a que no sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia. La Sentencia del TJCE de 20 de noviembre de 2003 (ASSURANDØR-SOCIETETET, As. C-8/01) señala que es la exención *en sí misma*, y no otros factores, la que debe ser susceptible de provocar distorsiones en la competencia, de tal manera que si con independencia de la exención o tributación se mantuviera la clientela aquella no provocaría distorsiones. En la STJCE de 16 de septiembre de 2008 (ISLE OF WIGHT COUNCIL Y OTROS, As. C288/07) se mantiene con relación a las distorsiones en la competencia por la actividad de los entes públicos que deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico. Además, no se debe tomar solo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética. Por último, el término grave, debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.



permitido, si produce distorsiones en la competencia, es la realización de operaciones que no sean imprescindibles para la realización de operaciones exentas <sup>23</sup>.

#### 4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y DE LAS JUNTAS CONSULTIVAS

Una vez analizado el régimen fiscal del IVA y de las exenciones resulta necesario, ahora, analizar las afirmaciones de las Juntas Consultivas y de los Tribunales con relación al criterio para comparar ofertas.

(i) En primer lugar, y como he señalado, en los diversos informes y jurisprudencia se mantiene que comparar una oferta exenta con otra gravada teniendo en consideración el IVA vulnera los principios de igualdad y no discriminación, en tanto la exenta presentará una oferta más baja y, por tanto, más competitiva. A estos efectos, los principios de igualdad y no discriminación vienen recogidos fundamentalmente en los artículos 1 y 123 de la Ley de Contratos. Como dijimos anteriormente, nos hallabamos ante una manifestación que no se encontraba apoyada en argumentación adicional, sino que se limitaba a decir que se proscibían los citados principios, vulnerándose así los requerimientos de motivación y fundamentación. Pero es que, además, se trata de una afirmación que debería ser objeto de prueba el procedimiento, pues no en vano hemos señalado anteriormente que es posible que una exención se configure como un perjuicio efectivo para el licitador de tal manera que es incluso posible que la oferta con IVA incluido sea más barata que la que presenta el licitador exento de IVA.

Con independencia de lo anterior, a nuestro parecer la afirmación de que comparar precios finales con IVA implica discriminación y vulnera la igualdad presenta un problema de base que hace que no se pueda compartir. La igualdad que parece plantearse supone comparar dos situaciones no desde la perspectiva de destinatario final sino desde la visión de las empresas que presentan la solicitud. Y desde ese punto de vista ambas ofertas no pueden ser comparables al encontrarnos ante magnitudes no homogéneas. Como vimos anteriormente, si se compara el precio antes de impuestos, la entidad exenta está en inferioridad de condiciones (como predica la Junta Consultiva de Canarias) al incluirse el IVA como coste en su oferta y no suceder lo mismo con el otro licitador; y si el precio toma en consideración en el precio final, sería normalmente la gravada la que estaría discriminada al ser en condiciones regulares la más cara al sumarse el IVA al precio ofertado. Por tanto, predicar vulneración del principio de igualdad y de distorsiones en la competencia cuando las magnitudes que se comparan no lo son en términos homogéneos resulta contradictorio <sup>24</sup>. En este sentido, no hay que olvidar que en el ámbito de

<sup>23</sup> Esto nos lleva a que algunos de los licitadores que se presentan exentos a un concurso público puede que realmente no lo estén. Así, será el caso de que no cumplan los requisitos del artículo 20.Tres de la LIVA, que las actividades concretas no estén dentro de la exención, o que sean operaciones que no cumplen con los requisitos del artículo 134. En dichos casos, los licitadores habrán presentado una oferta no legal pero, además, están asumiendo un riesgo fiscal por la operatividad del artículo 88.Uno de la LIVA, de tal manera que si fuesen los adjudicatarios y la AEAT regularizase su situación tributaria deberían ingresar los IVA devengados sin poder repercutirlos al ente público.

<sup>24</sup> Como señala el Tribunal Constitucional en Sentencia de 25 de abril de 2002, Sentencia 96/2002, «Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional "requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la

contratos el principio de igualdad solo se predica de situaciones comparables<sup>25</sup>. Y cada empresa podría alegar dicho incumplimiento en función de cuál sea el parámetro de comparación. Y dicha consecuencia da lugar a un argumento imposible que debe llevar a la conclusión de que el punto de comparación propuesto no es adecuado a los efectos de valorar la igualdad y la discriminación<sup>26</sup>.

(ii) Por otro lado, la mención a los principios de igualdad y no discriminación creemos que puede plantearse desde la perspectiva del poder adjudicador. En efecto, la Ley de Contratos consagra la igualdad de los licitadores y su no discriminación en todo el procedimiento. Pero la ley también tiene como finalidad «en conexión con el objetivo de estabilidad presupuestaria y control del gasto, una eficiente utilización de los fondos destinados a la realización de obras, la adquisición de bienes y la contratación de servicios...» (art. 1). Y este precepto debe ponerse en relación con el artículo 31.2 de la Constitución Española al disponer que «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y eficacia». En concreto, el artículo 6.2 de Real Decreto Legislativo 2/2007, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, expresamente establece que «los contratos y los convenios de colaboración y cualquier otra actuación de los sujetos a que se refiere el artículo 2 de la presente Ley que afecte a los gastos públicos, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias del principio de estabilidad presupuestaria»<sup>27</sup>. Es más, el propio Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas ha admitido «que uno de los objetivos principales del Derecho de la adjudicación de los contratos públicos, que pretende, en particular, facilitar la adquisición del servicio requerido de la forma más económica posible» (Sentencia de 12 de marzo de 2008, EVROPAIKI DYNAMIKI, As. T345/03<sup>28</sup>). Y, de la misma manera, el TJCE

medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). Solo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma" (STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5)).

- <sup>25</sup> La Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea de 12 de marzo de 2008 (EVROPAIKI DYNAMIKI, As. T345/03) señala en el ámbito de las Directivas de contratación que «Tal como ha sido reconocido por reiterada jurisprudencia, el principio de igualdad de trato exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente y que no se trate de manera idéntica situaciones diferentes (sentencias del Tribunal de Justicia de 19 de octubre de 1977, RUCKDESCHEL Y OTROS, 117/76 y 16/77, Rec. p. 1753, apartado 7, y de 13 de diciembre de 1984, SERMIDE, 106/83, Rec. p. 4209, apartado 28))».
- <sup>26</sup> No hay que olvidar que la exigencia de coherencia es esencial en Derecho, hasta el punto que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador (DE ASÍS ROIG, 1995, *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*, Marcial Pons, Madrid, pág. 28). Más en concreto, un sistema normativo, elaborado por un legislador razonable, no puede suministrar un resultado interpretativo o aplicativo de las normas que sea en sí mismo ilógico o inicuo (SANTAMARÍA PASTOR, 1988, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ramón Areces, Madrid, pág. 399).
- <sup>27</sup> El artículo 69.1 de la Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, dispone que «Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa». Por su parte, el artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, LO 2/1982, establece que «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía».
- <sup>28</sup> La propia Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea de 12 de marzo de 2008 (EVROPAIKI DYNAMIKI, As. T345/03) señala que «En cuanto a la ponderación de los intereses en juego desde un punto de vista económico, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que el principio de igualdad de trato de los licitadores resulta de las disposiciones de la sección I (arts. 56 a 64 bis) del título IV del Reglamento financiero. Pues bien, el artículo 2 del Reglamento financiero,

ha señalado que el objetivo de las Directivas comunitarias en materia de adjudicación de contratos públicos es excluir «en particular, la posibilidad de que un organismo financiado o controlado por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público se guíe por consideraciones que no tengan carácter económico» (Sentencia de 10 de abril de 2008, ING. AIGNER, AS. C393/06). De esta manera, para el poder adjudicador implicado, un cumplimiento de la norma constitucional y administrativa, exige que se opere con arreglo a eficacia y eficiencia y un control de costes adecuado y se tome el precio más bajo (art. 134.1 *in fine*<sup>29</sup>). Y el precio más bajo para el poder adjudicador debe ser el coste final soportado para el mismo, en tanto es difícilmente sostenible con la gestión de fondos públicos que no se pueda adjudicar el contrato a la oferta que menor coste represente y, por tanto, sea la más barata para el poder adjudicador<sup>30</sup>.

Es decir, si el poder adjudicador, como será lo normal, no puede deducirse el IVA soportado por dicho contrato, el criterio para seleccionar la oferta será el precio final más el IVA correspondiente. Pero si el poder adjudicador sí pudiera desgravarse el IVA, el punto de comparación debe ser el precio sin IVA, en tanto el IVA será recuperable<sup>31</sup>. Desde la perspectiva de la entidad del sector público, entendemos que el principio de igualdad y no discriminación no puede verse conculcado cuando el criterio de selección se realiza en función del coste real para la misma, actuando con arreglo a criterios de eficacia y eficiencia, que están tuteladas por la propia Ley de Contratos, de estabilidad presupuestaria y la Constitución<sup>32</sup>.

que forma parte de los que consagran los principios generales en dicho Reglamento, dispone que "los créditos presupuestarios deberán ser utilizados con arreglo a los principios de economía y de buena gestión financiera". Por otra parte, según el artículo 248 CE, apartado 2, la buena gestión financiera constituye una regla general de la organización comunitaria reconocida por el Tratado, cuyo cumplimiento debe garantizar el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas».

- <sup>29</sup> PASCUAL GARCÍA (1999, pág. 334) advierte que el principio de eficacia y eficiencia implica «Alcanzar unos objetivos determinados a un coste mínimo» (en *El Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación. Ejecución y Control*, Boletín Oficial del Estado, Madrid). GARCÍA NOVOA (2001, págs. 10 y 11) entiende que ambos principios exigen que exista una relación óptima entre resultados y recursos y una adecuada relación coste/rendimiento (en «El gasto público. Principios constitucionales en materia de gasto público», en AA.VV, *Manual de Derecho presupuestario*, Comares, Granada).
- <sup>30</sup> En la Circular 4/2009 de la Abogacía General del Estado, sobre el IVA en proposiciones económicas, se afirma que precisamente cuando se comparaban ofertas exentas frente a otras sujetas, si se incluye el IVA en el precio ofertado «podría darse el supuesto de que una oferta fuera más baja que las demás, pero no necesariamente más barata, si se trataba de un licitador no sujeto o exento de IVA». A nuestro juicio, dicha afirmación supone incurrir en una contradicción. Decir que la oferta más baja no es la más barata no debería ser posible desde los principios de estabilidad presupuestaria.
- <sup>31</sup> En cualquier caso, el poder adjudicador deberá expresar en el pliego cuál va a ser el punto de comparación. A estos efectos, hay que recordar que la Sentencia de Tribunal de Justicia de 24 de enero de 2008 (LIANAKIS Y OTROS, AS. C532/06) ha señalado que «Según la jurisprudencia, esta última disposición, interpretada a la luz del principio de igualdad de trato de los operadores económicos, recogido en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/50, y de la obligación de transparencia que se desprende de este, exige que los potenciales licitadores conozcan, en el momento de preparar sus ofertas, todos los factores que la entidad adjudicadora tomará en consideración para seleccionar la oferta económicamente más ventajosa y la importancia relativa de los mismos (véanse en este sentido, en relación con los contratos públicos en los sectores del agua, la energía, los transportes y las telecomunicaciones, la Sentencia de 25 de abril de 1996, COMISIÓN/BÉLGICA, C87/94, Rec. p. I2043, apartado 88; en relación con los contratos públicos de obras, la Sentencia de 12 de diciembre de 2002, UNIVERSALEBAU Y OTROS, C470/99, Rec. p. I11617, apartado 98, y, en relación con los contratos públicos de servicios, la Sentencia de 24 de noviembre de 2005, ATI EAC y VIAGGI DI MAIO Y OTROS, C331/04, Rec. p. I10109, apartado 24)».
- <sup>32</sup> El planteamiento sostenido por las Juntas Consultivas donde se mantiene que es necesario tomar como punto de comparación el precio antes de IVA, presenta una aporía en el caso de que el importe final con IVA superase el presupuesto final. En efecto, a efectos de comparación se toma un valor sin IVA pero a la hora de tomar en consideración el presupuesto limitativo se toma en consideración el IVA si este es un coste. Se trata de un difícil equilibrio que no hace sino poner de manifiesto que desde el punto de vista del sector público el gasto a tomar en consideración es con IVA si este se configu-

(iii) Y relacionado con la afirmación anterior, cabe hacer mención al argumento empleado por la Junta Consultiva de Contratación en el Informe 07/08, de 29 de septiembre de 2008, cuando ante la hipotética crítica de que sus conclusiones dejan sin efecto una exención fiscal se afirma que las exenciones subjetivas son normas de carácter *excepcional* que deben ser interpretadas *restrictivamente* y, en consecuencia, «no puede extenderse a personas que no sean estrictamente las indicadas en la Ley ni a actos respecto de los cuales sea dudosa la procedencia de aplicarla», como ocurre en el caso de la Ley de Contratos donde se exige un tratamiento no discriminatorio de los licitadores. De esta manera, el beneficio de la exención se «hace efectivo en relación con todas las actividades de carácter social que dichas entidades realicen y que no tengan como destinatario inmediato a un poder adjudicador incluido en el ámbito de la Ley de Contratos del Sector Público».

A nuestro entender, y como hemos señalado anteriormente, la Directiva en materia de IVA, que no hay que olvidar es clave en el desarrollo del mercado común, permitía al legislador español condicionar la aplicación de las exenciones a que no produjeran distorsiones en la competencia. Y es precisamente el legislador español quien no ha tomado en consideración dicho requisito. De esta manera, se está permitiendo que compitan en cualquier mercado entidades exentas de IVA y gravadas, debido a la finalidad de interés general de las exenciones, sin que se vulnere el principio de neutralidad. O, dicho de otra manera, se produce una situación de desigualdad tolerada por la protección de otros fines. Y desde este punto de vista creemos no puede sostenerse que el beneficio de la exención se «hace efectivo en relación con todas las actividades de carácter social que dichas entidades realicen y que no tengan como destinatario inmediato a un poder adjudicador incluido». Dicha afirmación produce una discriminación en el ámbito impositivo que no está permitida, y tratar de forma distinta tomando en consideración el destinatario de una operación, lo que no es posible, en tanto que ningún poder adjudicador se encuentra liberado de soportar el IVA con arreglo a las Directivas comunitarias. Y a estos efectos no hay que olvidar que en el ámbito de la contratación pública el principio de igualdad de trato no se conculca cuando exista una justificación razonable<sup>33</sup>. Y lo mismo sucede en el ámbito constitucional<sup>34</sup>. Por tanto, incluso si pudiera aceptarse que una oferta con IVA y otra sin IVA presentada por un licitador exento son comparables, pasando el primer filtro de constitucio-

ra como una carga. A estos efectos, no hay que olvidar que dentro del contenido de los contratos debe constar el crédito presupuestario con cargo al que se abonará el «precio» [art. 26.1 k) de la Ley de Contratos] y es causa de nulidad de Derecho administrativo la carencia o insuficiencia del crédito conforme a lo establecido en la Ley General Presupuestaria o normas presupuestarias de las comunidades autónomas [art. 32 c) de la Ley de Contratos].

<sup>33</sup> La Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 17 de marzo de 2005 (AFCON MANAGEMENT CONSULTANTS Y OTROS/COMISIÓN, As. T160/03) afirma que «el principio de igualdad de trato prohíbe que situaciones semejantes sean tratadas de modo diferente o que situaciones diferentes sean tratadas de modo igual, a no ser que la diferencia de trato esté objetivamente justificada».

<sup>34</sup> En la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002 se señala que el «Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino solo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4)».

nalidad, creemos que el tratamiento dispar estaría justificado por la aplicación de otros principios tutelados por el propio legislador (por el fiscal, al tolerar las exenciones y por el administrativo, al imponer que en los contratos debe primar la estabilidad presupuestaria).

Además, creemos que no puede compartirse la manifestación de que las exenciones deben interpretarse *restrictivamente*, entendiendo que eso implica que no debe aplicarse «a actos respecto de los cuales sea dudosa la procedencia de aplicarla» y que uno de esos actos es la Ley de Contratos en tanto opera el principio de no discriminación. Señalar, en primer lugar, que las exenciones del IVA deben interpretarse de forma *estricta*, que es un concepto distinto de *restrictivo*<sup>35</sup>. Pero es que el TJCE ha completado su doctrina señalando que, no obstante el hecho de que las exenciones deban interpretarse de forma estricta, también es necesario que las reglas hermenéuticas se ajusten a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respeten las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (Sentencia de 26 de mayo de 2005, *KINGSCREST*, C-498/03). Así, la Sentencia del TJCE de 20 de noviembre de 2003 (*ASSURANDØR-SOCIETETET*, As. C-8/01) señala que la interpretación estricta no tiene por objetivo imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las exenciones mencionadas. Por tanto, las exenciones deben interpretarse estrictamente pero también a la luz de su contexto y de los objetivos y la sistemática de la Directiva, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención prevista (STJCE de 18 de noviembre de 2004, *TEMCO*, As. C-284/03<sup>36</sup>). De esta forma, una interpretación *estricta* de las exenciones no significa que no sea aplicable a actos de los cuales sea dudosa su procedencia. Pero es que, además, no puede identificarse un supuesto dudoso con la selección de ofertas en la Ley de Contratos con arreglo a los principios de igualdad y no discriminación<sup>37</sup>. Desde el punto de vista exclusivo del IVA, la selección de los criterios es algo totalmente ajeno al sistema donde nada tienen que ver los criterios de interpretación ni la finalidad de la exención.

(iv) Relacionado con la propuesta que mantenemos aquí, que el criterio de selección debe corresponderse con el menor coste efectivo para la entidad del sector público, hay que hacer referencia a los supuestos donde en la adjudicación de los contratos el sujeto pasivo del IVA y la entidad que tiene que

<sup>35</sup> En este sentido, pueden verse las conclusiones de la Abogada General SHARPSTON presentadas el 9 de octubre de 2008 (*STICHTING CENTRAAL BEGELEIDINGSORGAAN VOOR DE INTERCOLLEGALE TOETSING*, As. C-407/07), donde expresamente manifiesta que «una interpretación estricta no debe ser confundida con una interpretación restringida». Ya en el ámbito interno, puede citarse la Resolución de la Dirección General de los Registros y Notariados donde señala que hay que distinguir entre interpretar restrictivamente, lo que supone dar una amplitud menor que lo previsto en su texto, de una interpretación estricta, que implica atender a lo que propiamente y sin extralimitaciones constituye su propio contenido (Resolución de 7 mayo 2008).

<sup>36</sup> Como se ve, se establece un difícil equilibrio en muchos casos. Así, por ejemplo, en la STJCE de 4 de octubre de 2001 (*GOED WONEN*, As. C-326/99), se parte de la base de que el arrendamiento es un concepto autónomo y se entiende que, a pesar del concepto estricto, el usufructo y el arrendamiento se equiparan por la identidad «desde el punto de vista económico» de ambos negocios. Se interpreta el concepto arrendamiento con arreglo a la finalidad de la exención. Sin embargo, una vez sentadas las características esenciales del concepto arrendamiento, estas se han de interpretar de forma estricta. Así, no es posible extender el concepto de arrendamiento de inmuebles al uso de las vías de peaje, debido a que en este caso no existe plazo en uso del bien y una interpretación estricta impide que el concepto de arrendamiento alcance a operaciones donde no exista tal elemento temporal.

<sup>37</sup> Así, la Comisión de las Comunidades Europeas en su Comunicación Interpretativa sobre «La legislación comunitaria de contratos públicos y las posibilidades de integrar aspectos sociales en dichos contratos» [COM(2001) 566 final] señala que «A efectos de la adjudicación de los contratos públicos, las Directivas pertinentes permiten aplicar dos criterios diferentes, el del precio más bajo, que no requiere mayores comentarios». Es decir, para la Comisión Europea parece que el precio más bajo no es un supuesto dudoso.

hacerse cargo del tributo es el propio poder adjudicador. Se produce, principalmente, en los supuestos de operaciones intracomunitarias y en aquellos donde existe inversión del sujeto pasivo. En estos casos, algunos licitadores al presentar su oferta lo hacen sin IVA, al no ser sujetos pasivos conforme a la LIVA. A estos efectos, la Dirección General de Tributos emitió la Resolución 6/1997 a los efectos de explicar el funcionamiento del IVA cuando el sujeto pasivo es la Administración y advertir que «en el procedimiento de adjudicación por subasta, al determinar la oferta más ventajosa, deberá tenerse en consideración que no todas son homogéneas en términos fiscales. Las ofertas realizadas desde otros Estados miembros o desde países o territorios terceros, aparentemente más baratas por formularse en ocasiones sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pueden inducir a error a los Entes Públicos contratantes, desconocedores en ocasiones de la obligación que les incumbe legalmente como destinatarios de los bienes o servicios de satisfacer el Impuesto correspondiente a dichas operaciones y, por tanto, la necesidad de sumar su importe a la oferta realizada» (Resolución 6/1997, de 10 de julio, de la Dirección General de Tributos, sobre aplicación del IVA en los contratos del Estado y otras Administraciones públicas relativos a bienes o servicios suministrados desde el extranjero, BOE 17 de julio). La Dirección General de Tributos advierte que a la hora de valorar la oferta debe tomarse en consideración el coste efectivo incluido el IVA que, en su caso, tendría que pagar el ente público como sujeto pasivo.

Y, precisamente, a partir de dicho informe en el apartado 1 de la Instrucción 1/2003 de la Abogacía General del Estado (Inclusión en las ofertas del IVA) se señalaba que en los pliegos deberá recogerse la mención de que en el caso de que la adjudicación dé lugar a una adquisición intracomunitaria la oferta o proposición económica no incluirá el importe del IVA, ya que el sujeto pasivo será la propia Administración, y «con objeto de poder comparar la proposición o proposiciones económicas que, por la razón indicada, no incluyen el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido con aquellas otras proposiciones u ofertas que han de incluirlo, así como para poder confrontar las ofertas que no han de incluir dicho tributo con el presupuesto de licitación, deberá recogerse en el pliego la expresa previsión de que, a esos solos efectos, a las ofertas o proposiciones que, según lo dicho, no deban incluir el importe del repetido tributo se les sumará la cantidad que resulte de aplicar a su importe el tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando excluida aquella o aquellas ofertas cuando el resultado de dicha adición o incremento exceda del presupuesto de licitación». Es decir, la Abogacía del Estado sostiene que a los solos efectos de comparar una oferta exenta por IVA por adquisiciones intracomunitarias (donde el sujeto pasivo es el propio poder adjudicador) con otra que lleve incorporado el IVA, el punto de comparación debe ser el coste final para la Administración, lo que obliga a sumar el IVA por adquisición intracomunitaria a la oferta presentada por el licitador comunitario. Y lo mismo cabe decir con relación a la inversión del sujeto pasivo.

Este argumento nos lleva a hacer referencia a otras de las razones en que se sostienen las conclusiones del Informe 07/08 de la Junta Consultiva de Contratación. En el mismo se alude precisamente a la Instrucción 1/2003 de la Abogacía General del Estado para fundamentar su postura de que hay que tomar en consideración el precio antes del IVA en el caso de comparar ofertas exentas con otras no exentas. La Junta Consultiva entiende que de la Instrucción de la Abogacía del Estado se desprende que «establecer el principio de que para la valoración de las ofertas cuando parte de ellas deben incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido y otra u otras no, debe hacerse sin tomar en consideración el importe de este, bien sea incrementando las ofertas que no deben incluirlo como el importe teórico del mismo, bien sea reduciéndolo de las demás, operación que resultará facilitada por el hecho de

que en el documento que contenga la oferta debe hacerse constar por separado el importe del Impuesto indicado». El problema, sin embargo, es que en las adquisiciones intracomunitarias, así como en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, si bien la operación está exenta de IVA no es el mismo tipo de exención que opera cuando se presentan operadores internos exentos por aplicación del artículo 20.Tres. En efecto, la exención por adquisición intracomunitaria o inversión del sujeto pasivo cuando el prestador no es residente en el ámbito de aplicación del tributo es una exención *plena*. Es decir, es una exención que permite al oferente deducir la totalidad de los IVA soportados, a diferencia de lo que sucede en el caso de las exenciones subjetivas que analiza la Junta Consultiva. Por tanto, un licitador que goce de una exención plena en el precio que oferte no incluirá el IVA soportado, en tanto deducible, a diferencia de lo que sucede en el caso de las exenciones interiores del artículo 20, donde al ser el IVA no deducible el IVA soportado se incorpora a su estructura de precios. En definitiva, cuando se compara un precio que goza de exención plena (adquisición intracomunitaria o inversión del sujeto pasivo) con otro que está gravado, los términos de comparación son homogéneos si se toma en consideración antes del IVA. Pero no lo son si lo que se compara es una exención del artículo 20 con una operación gravada.

## 5. CONCLUSIONES

A lo largo de estas páginas se ha puesto de manifiesto un problema que, a nuestro juicio, no está siendo correctamente resuelto por las Juntas Consultivas y los Tribunales, y que, en consecuencia, está causando un perjuicio económico a los distintos operadores y al propio sector público. Se trata de determinar la oferta económica más ventajosa, comparando ofertas, cuando se presenta un licitador exento de IVA por aplicación del artículo 20 (que no devenga el IVA pero no se puede deducir el IVA soportado incorporándose este como coste) frente a otro gravado con el IVA (que devenga el IVA y, a su vez, se deduce el soportado). Esta situación se está dando fundamentalmente con aquellos licitadores que son entidades no lucrativas que gozan de exención por mor del artículo 20.Tres de la LIVA y que, en consecuencia, a la hora de prestar servicios sociales, servicios deportivos o culturales licitan frente a los poderes adjudicadores con precios exentos de IVA, mientras que el resto de los licitadores se presentan sujetos al IVA. A la hora de analizar esta situación, y aludiendo al principio de igualdad y no discriminación para los licitadores en el proceso de adjudicación, se mantiene mayoritariamente que el punto de comparación debe ser el precio antes del IVA para no perjudicar a los contratistas gravados con IVA. Aunque lo cierto es que no se aporta argumentación adicional a la propuesta excepto en el caso de la Junta Consultiva de Contratación del Ministerio de Economía y Hacienda. Por su parte, especialmente la Junta Consultiva de Canarias, mantiene que el parámetro a cotejar debe ser con los impuestos incluidos, porque de otra forma se perjudicaría a las entidades exentas que en el precio antes del IGIC (que a estos efectos es lo mismo que el IVA) han debido incluir el IGIC soportado no deducible como coste.

A nuestro parecer, el enfoque que se ha hecho del problema no es correcto. Aludir al principio de no discriminación y de igualdad tomando en consideración la incidencia del IVA en el precio ofertado implica llegar a un camino sin salida. Si se compara antes del IVA, la perjudicada será la entidad exenta y si se compara después del IVA será, normalmente, la gravada. Y es que cuando se comparan

magnitudes no homogéneas no puede acudir al principio de igualdad o no discriminación en tanto el punto de comparación no guarda la debida semejanza. A esto hay que añadir que si hubiera alguna desigualdad o discriminación con base en que el precio de la entidad exenta es más barato, esta estaría tolerada jurídicamente por el propio ordenamiento fiscal y la finalidad de reducir los costes finales y no sería reprochable jurídicamente.

Además, el principio de igualdad y no discriminación no es único en el procedimiento de contratación. Rígen, igualmente, los principios de eficacia y eficiencia, el de control del gasto y el de estabilidad presupuestaria, así como una asignación equitativa de los recursos. Y dichos principios solo pueden ir en una dirección y es que el criterio a la hora de elegir la oferta más ventajosa solo puede ser la más barata desde la perspectiva del coste final para la entidad del poder público. Esto respeta, además, el principio de igualdad y no discriminación desde el punto de vista del procedimiento y necesidad del contratante, pues elige con arreglo a criterios constitucionales. De esta manera, si el poder adjudicador no puede deducirse el IVA, el punto de comparación deberá ser el precio final con el IVA incluido. Si pudiera deducirse el IVA, deberían cotejarse los precios antes del IVA. Y cualquier otra solución, como las propugnadas por los Tribunales y las Juntas Consultivas, nos parecen contrarias a Derecho.

## Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2007]: *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- DE ASÍS ROIG, R. [1995]: *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*, Marcial Pons, Madrid.
- DE LA TORRE NIETO, J.L. [2005]: «Los requisitos para ser licitador y los criterios de adjudicación en los contratos de la Administración», *Revista Española de la Función Consultiva*, núm. 3.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2000]: «Repercusión del IVA sobre entes públicos (I): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto», *Quincena Fiscal*, núm 8.
- GARCÍA NOVOA, C. [2001]: «El gasto público. Principios constitucionales en materia de gasto público», en AA.VV, *Manual de Derecho presupuestario*, Comares, Granada.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2007], *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley, Madrid.
- LONGÁS LAFUENTE, A. y SUÑER NEGRE, X. M.<sup>a</sup> [2008]: «El sujeto pasivo. Repercusión», en AA.VV, *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PASCUAL GARCÍA, J. [1999]: *El Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación. Ejecución y Control*, Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A. [1988]: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ramón Areces, Madrid.