



**INF/DP/0006/14 INFORME SOBRE LA
POSIBILIDAD DE INCLUIR EL IVA EN
EL PRECIO DE LOS PROCEDIMIENTOS
DE CONTRATACIÓN PÚBLICA
CUANDO INTERVENGAN LICITADORES
EXENTOS DEL IMPUESTO**

29 de Mayo de 2014

Índice

I. ANTECEDENTES	3
II. CONTENIDO.....	3
III. OBSERVACIONES	5

El Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), en Sala de Competencia, en su reunión de 29 de Mayo de 2014, ha aprobado el presente informe, relativo al **Informe sobre la posibilidad de incluir en el precio de los procedimientos de contratación pública el IVA cuando intervengan licitadores exentos del impuesto, en particular entidades del Tercer sector, a la vista de la normativa comunitaria sobre contratación pública**, en el que se analizan las implicaciones del mismo desde el punto de vista de la competencia efectiva en los mercados y la regulación económica eficiente.

La solicitud de informe tuvo entrada en esta Comisión el 5 de mayo de 2014. La documentación recibida consiste en una versión del mencionado informe, que incluye cinco anexos.

Este informe se aprueba, a solicitud del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en ejercicio de las competencias consultivas de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), en aplicación del artículo 5.2 de la *Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia*.

I. ANTECEDENTES

El informe remitido trae causa de la Disposición adicional vigésima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (*Informe del Gobierno sobre inclusión del IVA en procedimientos de contratación pública*):

“El Gobierno elaborará un informe en un plazo de tres meses en el que analice la posibilidad, en el marco de la normativa comunitaria, de incluir en el precio de los procedimientos de contratación pública el IVA cuando intervengan licitadores exentos del impuesto, en particular entidades del Tercer sector, teniendo en cuenta el principio de adjudicación de los servicios a la oferta económicamente más ventajosa para la Administración Pública, así como los demás principios que deben regir la contratación pública.”

Según el propio informe, el análisis ha de centrarse en dos cuestiones principalmente:

“En primer lugar, debe hacerse un análisis del régimen de aplicación del IVA en la actividad contractual del sector público y de las exenciones fiscales a las entidades sin ánimo de lucro desde la perspectiva estrictamente tributaria.”

“A continuación, y desde la perspectiva de la normativa comunitaria en materia de contratación, se analizará la posibilidad de incluir en el precio de los procedimientos de contratación pública el IVA cuando intervengan licitadores exentos del impuesto.”

II. CONTENIDO

El Informe remitido, que tiene fecha de abril de 2014, se centra en la cuestión planteada por la Disposición señalada y consta de unos **antecedentes** para, a continuación, analizar sucintamente **la exención del IVA en la normativa tributaria**. Le sigue un **análisis de la propuesta de incluir el IVA en el precio final de los contratos cuando concurren en la licitación entidades del tercer sector exentas de IVA**, dentro del cual se lleva a cabo una descripción de la normativa comunitaria en materia de contratación y de sus principios básicos en los aspectos relacionados con la propuesta, y se analiza la regulación en el Derecho español y comunitario de estas cuestiones.

Se señalan las **razones para fundamentar las propuestas**:

Por un lado, en determinados procedimientos de contratación de las Administraciones Públicas, al concurrir licitadores exentos del pago del IVA con otros licitadores no exentos, el hecho de incluir o no el IVA en el precio puede resultar discriminatorio entre las diferentes ofertas, tanto cuando se determina el límite para concurrir a los contratos públicos, es decir, para el presupuesto máximo de licitación, como en el momento de comparación de las ofertas presentadas.

Por otro, al considerar el precio ofertado sin IVA, también cabe adivinar repercusiones negativas en la Administración Pública contratante, puesto que el precio final real que ha de pagar es superior cuando el contrato es adjudicado a una entidad no exenta de IVA. Aunque aparentemente esté escogiendo una oferta más económica, de conformidad con los criterios de adjudicación contemplados en la normativa comunitaria, por el hecho de no incluir IVA, la realidad es que dicha Administración debe abonarlo sin posibilidad de recuperarlo posteriormente.

Finalmente, se formulan las **Conclusiones**, que se pueden resumir de la siguiente forma:

1. Las reglas de valoración de los contratos establecidas por las Directivas comunitarias determinan el ámbito en que explícitamente se excluye el IVA.
2. El Derecho de la Unión Europea, a la luz de los principios de libre competencia y no discriminación, a la hora de determinar la oferta económica más ventajosa, fija que lo que debe ponderarse como criterio económico es el valor de la prestación objeto del contrato, excluyendo el IVA, puesto que éste es un elemento a añadir al valor de la prestación, variable (según los sujetos o los países) y cuya valoración como coste resulta de difícil cuantificación a priori.
3. Es posible que de la aplicación del criterio anterior, en los procedimientos de adjudicación en los que concurren entidades exentas del pago del IVA con otras no exentas, se produzca una discriminación en perjuicio de las exentas, si bien el ámbito aplicativo de las exenciones tiene su límite en los principios de libre competencia y no discriminación que inspiran la contratación pública.

4. La inclusión del IVA en el procedimiento de valoración de las ofertas puede provocar una discriminación en las entidades no exentas, discriminación no querida por el Derecho de la Unión Europea en materia de contratación, ya que supone la toma en consideración de elementos basados en las condiciones de los licitadores, y no teniendo en cuenta los elementos económicos relacionados con la prestación objeto del contrato.
5. Cuando se quiebra la neutralidad del IVA por la vía de la exención es imposible establecer un mecanismo objetivo (aunque lo permitiese la normativa comunitaria) en los procesos de contratación que, teniendo en cuenta las características de los licitadores permitiera homogeneizar las ofertas a efectos de garantizar que el impacto del IVA es neutral en el proceso y asegurar así el cumplimiento del principio de igualdad de trato.
6. La inclusión del IVA en el procedimiento de valoración de las ofertas puede resultar contraria al principio de transparencia toda vez que la determinación del coste que supone el IVA soportado para la entidad adjudicadora resulta variable según las entidades, las actividades realizadas, y de difícil cuantificación.
7. La promoción de los fines de carácter social en el ámbito de la contratación pública, como las actividades que desarrollan las entidades exentas del IVA (y en particular las entidades del Tercer sector), debe realizarse en el marco de los principios de libre concurrencia y no discriminación que inspiran la contratación pública, y de la forma prevista en el ordenamiento comunitario para integrar los aspectos sociales.
8. Por todo lo expuesto anteriormente, no se estima conveniente promover una modificación legal para incluir el IVA en el precio a los efectos de valoración de las ofertas en un procedimiento de contratación cuando intervengan licitadores exentos del impuesto, en particular entidades del tercer sector.

De ello se deduce inequívocamente que la circunstancia de que los licitadores estén o no sujetos a la obligación del pago del IVA, ha de resultar irrelevante a efectos de valoración de la oferta.

III. OBSERVACIONES

La CNMC analiza la propuesta de incluir en el precio de los procedimientos de contratación pública el IVA cuando intervengan licitadores exentos del impuesto exclusivamente **desde el punto de vista de su afectación al mantenimiento de la competencia efectiva y la regulación económica eficiente**, en la medida en que supuestas diferencias de trato entre operadores pueden afectar al principio de neutralidad competitiva de las diferentes ofertas presentadas en una licitación pública.

Sin embargo, cabe señalar que, en lo que se refiere a la adecuación de la medida propuesta a la normativa comunitaria de contratación pública, se

comparten los argumentos expuestos en el informe remitido por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el sentido de que el Derecho comunitario¹, para determinar la oferta económica más ventajosa se centra en el valor de la prestación objeto del contrato, excluyendo el IVA, puesto que éste es un elemento a añadir al valor de la prestación, variable (según los sujetos o los países) y cuya valoración como coste resulta de difícil cuantificación a priori.

Desde el punto de vista de competencia y regulación económica eficiente, si bien una aproximación teórica y formalista al problema que pretende solucionarse con esta medida **pudiera aconsejar una hipotética homogeneización de las ofertas** sobre la base de correcciones en la regulación tangencialmente afectada (de naturaleza fiscal, de fomento de actividades económicas...), **no se comparte**, en línea con el informe remitido, **la puesta en práctica de una medida como la propuesta en relación con el IVA por las siguientes razones:**

1. **Asimetría entre licitadores.** La asimetría entre operadores se da, con carácter general, en todos los mercados, no únicamente en el de la contratación pública. En cada operador están presentes múltiples diferencias fácticas² (tamaño de la empresa, lugar de establecimiento, volumen de negocio...) y jurídicas (regímenes fiscales diversos y situación concreta ante distintos tributos, posible recepción de ayudas públicas³, exigencias derivadas de la legislación laboral...) que influyen de forma decisiva en la presentación de su oferta.

En lo que se refiere a su afectación al funcionamiento del mercado, de dichas diferencias cabe vislumbrar aspectos positivos, en cuanto diferentes perfiles de empresas compiten estática y dinámicamente entre sí con opciones de obtener el contrato, y negativos, por cuanto la

¹ Cabe citar al respecto los arts. 7, 8 y 9 de la Directiva 2004/18/CE y los arts. 16 y 17 de la Directiva 2004/17 (CE, sin perjuicio de que también las nuevas Directivas de contratación pública mantienen el mismo criterio: arts. 4, 5 y 6 de la Directiva 2014/24/UE ; arts. 15, 16 y 17 de la Directiva 2014/25/UE y arts. 8 y 9 de la Directiva 2014/23/UE.

² Por otra parte, desde la perspectiva de la entidad contratante, también nos podemos encontrar ante un abanico amplio de posibilidades en cuanto al impacto del IVA sobre sus cuentas, directa e indirectamente, en la medida en que existe un gran número de posibilidades, derivado, básicamente de dos factores: la Administración territorial a la que pertenece y el tipo específico de entidad de que se trate, habida cuenta, además de las diversas categorías de sujetos definidos por el artículo 3 del TRLCSP.

³ El supuesto que contempla la normativa de contratos española es el del artículo 152.3, último párrafo del TRLCSP: *“Si la oferta es anormalmente baja debido a que el licitador ha obtenido una ayuda de Estado, sólo podrá rechazarse la proposición por esta única causa si aquél no puede acreditar que tal ayuda se ha concedido sin contravenir las disposiciones comunitarias en materia de ayudas públicas. El órgano de contratación que rechace una oferta por esta razón deberá informar de ello a la Comisión Europea, cuando el procedimiento de adjudicación se refiera a un contrato sujeto a regulación armonizada.”*

neutralidad de la oferta puede quedar desequilibrada por asimetrías injustificadas⁴.

En estas circunstancias, intentar corregir una sola de ellas (la derivada de las exenciones del IVA) no conseguirá el pretendido objetivo de homogeneizar todas las ofertas. En este sentido, y como se indica en el informe, son diversos los factores que se podrían tener en cuenta a la hora de evaluar el impacto que puede tener la exención del IVA⁵, tanto para los operadores como para la entidad pública contratante, y ello, a su vez, tanto objetiva como subjetivamente.

Así, por ejemplo, el oferente exento de IVA, a priori, podría presentar una oferta más reducida en la medida en que no repercute IVA, si bien, el hecho de que no tenga derecho a la deducción implicará que, ceteris paribus, verá reducida la rentabilidad de su proyecto. La situación será la contraria para un licitador no exento de IVA. Al igual que sucede con este aspecto, otras asimetrías entre operadores pueden ser determinantes a la hora de valorar las ofertas.

Desde la perspectiva de la entidad contratante, tampoco está claro que sea, a priori, económicamente ventajoso, de forma significativa, optar por una oferta exenta de IVA, y ello debido a diversos factores, subjetivos y objetivos.

Así, por ejemplo, existen entidades sujetas a la legislación sobre contratación pública que pueden deducir el IVA soportado, en cuyo caso, la opción por una oferta exenta podría no ser ventajosa. Por otra parte, entidades para las que no fuese posible deducirse el IVA soportado (como podrían ser las Administraciones Públicas), pueden beneficiarse indirectamente, a través del sistema tributario vía recaudación, del IVA que soportan, en términos macro, al menos parcialmente.

2. Diferenciar la oferta presentada de las obligaciones regulatorias.

Las obligaciones tributarias de los operadores no derivan del contrato sino de la normativa fiscal aplicable, por lo que no son cuestiones sobre

⁴ El estudio de la neutralidad competitiva de los entes públicos calificados como medios propios frente a los entes privados ha sido analizada en el [informe sobre medios propios y encomiendas de gestión de 2013](#). En sus recomendaciones se recoge la necesidad de una justificación mucho más profunda de las decisiones de recurrir a medios propios frente a la opción del mercado.

⁵ Para un estudio del [régimen de tributación del IVA de la actividad de los entes públicos](#), puede consultarse el informe de la Agencia tributaria al respecto. Inf. A/3/51/12 de 6 de julio de 2012. En el mismo se viene a defender la tributación como sujeto pasivo cuando tratándose de una actividad económica, la no sujeción puede conllevar graves distorsiones para la competencia

las que los operadores puedan negociar⁶ ni van a formar parte de su oferta económica. Este planteamiento no debería cambiar por el hecho de que se presenten a una licitación operadores exentos de pago.

En todo caso, y partiendo de que, por definición, el IVA es un impuesto que se añade al precio que se asigna por la normativa tributaria a las prestaciones que son, verdaderamente, el objeto del contrato, justifica el criterio de su no inclusión en las ofertas, puesto que no es referente de la eficiencia en la asignación de los recursos por parte de los operadores, lo que sí es predicable de la variable precio que, por ejemplo, asigna cada operador a sus ofertas.

- 3. Integración de políticas sociales.** Sin perjuicio de que la normativa aplicable en materia de contratación pública (el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, que aprueba el Texto refundido de la ley de contratos del sector público⁷) ya contempla mecanismos que no deben ser obviados para la puesta en valor de la inclusión de criterios sociales en las licitaciones públicas, las decisiones de política legislativa (exenciones fiscales a operadores, concesión de ayudas públicas...) que conceden estas ventajas competitivas deben someterse a un análisis desde el punto de vista de la afectación al mantenimiento de la competencia efectiva y la regulación económica eficiente.

Un análisis en detalle de las decisiones desde esta óptica llegaría a la conclusión de que **sólo estén justificadas aquellas medidas de exención que pretendan corregir un fallo de mercado o persigan la consecución de algún otro objetivo de interés público identificable.**

Cuando existe un fallo de mercado⁸, la asignación de recursos resultante puede generar ineficiencias que una medida de este tipo puede tratar de corregir. Es por ello que el instrumento debe formular expresa y precisamente cuál es el problema que pretende solucionar.

⁶ Así se dispone expresamente, en el artículo 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*Indisponibilidad del crédito tributario*): “El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”.

⁷ Por ejemplo, se observan aspectos de esta índole en los arts.118 (*Condiciones especiales de ejecución del contrato*), 119 (*Información sobre las obligaciones relativas a la fiscalidad, protección del medio ambiente, empleo y condiciones laborales*), 120 (*Información sobre las condiciones de subrogación en contratos de trabajo*), o 150.1 (*Criterios de valoración de las ofertas*).

⁸ Los principales fallos de mercado son la existencia de externalidades negativas o positivas – dentro de las que se pueden incluir los bienes públicos-, y la información asimétrica. La existencia de externalidades puede motivar el otorgamiento, por ejemplo, de ayudas públicas ya que, de dejar libremente al mercado la asignación de recursos, la provisión de ciertos bienes podría ser deficiente (o excesiva en el caso de una externalidad negativa).

En ocasiones, a pesar de no ser apreciable la presencia de ningún fallo de mercado, las Administraciones Públicas pueden querer intervenir en los mercados para alcanzar resultados o asignaciones más “equitativos”. Si bien estas medidas pudieran llevar aparejadas consecuencias negativas sobre la eficiencia en la asignación de los recursos, la justificación de su necesidad deriva en cambio de su efecto “redistributivo”.

La existencia de un fallo de mercado u otro objetivo de interés general es una condición necesaria pero no suficiente para estimar la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida. **Una vez identificado el objetivo, resulta necesario asegurarse de que la medida en cuestión verdaderamente resuelve el problema que pretende solucionar y que lo va a realizar desde un enfoque mínimamente restrictivo** para la competencia.

