

**Inclusión o no del IVA en el cálculo de la garantía provisional prevista en el artículo 91 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público \*.**

ANTECEDENTES

Se formula consulta sobre la procedencia de computar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el cálculo del importe de la garantía provisional que, con carácter potestativo, regula el artículo 91 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP).

El artículo 91.2 de la LCSP dispone lo siguiente:

«En los pliegos de cláusulas administrativas se determinará el importe de la garantía provisional, que no podrá ser superior a un 3 por ciento del presupuesto del contrato, y el régimen de su devolución. [...]»

A la vista de lo dispuesto en el precepto parcialmente transcrito, se suscita la cuestión de si en el presupuesto del contrato, que constituye la base para el cálculo del importe de la garantía provisional (en la medida en que la misma no podrá exceder del 3 por ciento de dicho presupuesto), se ha de computar o no el IVA asociado al contrato por razón de la entrega de bienes o de la prestación de servicios que, en cada caso, constituya su objeto.

Este Centro Directivo considera que el importe del IVA no ha de ser computado a los referidos efectos por las razones que seguidamente se exponen.

Como se ha indicado, el artículo 91.2 de la LCSP limita el importe de la garantía provisional a, como máximo, «el 3 por ciento del presupuesto del contrato».

No existe en la LCSP una definición de lo que ha de entenderse por «presupuesto del contrato».

---

\* Dictamen de la Abogacía General del Estado de 28 de julio de 2008 (ref.: A.G. Educación, Política Social y Deporte 2/08). Ponente: Raquel Ramos Vallés.

En el ámbito del contrato de obras, el todavía vigente Reglamento General de la LCAP (RGLCAP), aprobado por Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, distingue entre «presupuesto de ejecución material» (definido como el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas), y «presupuesto base de licitación», obtenido incrementando el de ejecución material con los gastos generales, el beneficio industrial y, según dispone el apartado 2 del citado precepto, «el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la ejecución de la obra, cuyo tipo se aplicará sobre la suma del presupuesto de ejecución material y los gastos generales de estructura reseñados en el apartado 1».

Ahora bien, este Centro Directivo entiende que el artículo 131 del RGLCAP no resulta aplicable a los efectos que aquí se examinan, esto es, a efectos de determinar si, en la nueva LCSP, el importe del IVA ha de computarse en el cálculo de las garantías provisionales. Y ello por cuanto que:

**1.º** Conforme a la disposición derogatoria única de la LCSP, quedan derogadas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en dicha Ley. En consecuencia, la vigencia de los preceptos del RGLCAP no puede considerarse incondicional o absoluta, sino supeditada a que el contenido de aquéllos no sea contrario a lo dispuesto en la LCSP, siendo así que la regulación de la LCSP difiere sustancialmente, en materia del IVA, de la recogida en el TRLCAP en cuyo desarrollo se dictó el RGLCAP.

En consecuencia –y sin perjuicio de que el artículo 91.2 de la LCSP aluda, de una forma genérica y sin distinguir, al «presupuesto del contrato»–, aun admitiendo que dicha expresión pudiera corresponderse con la de «presupuesto base de licitación», no se considera determinante lo dispuesto en el artículo 131.2 del RGLCAP (inclusión del IVA en el referido presupuesto base de licitación), en la medida de que la vigencia de dicho precepto reglamentario está condicionada a que su contenido se ajuste plenamente a lo dispuesto en la nueva Ley, que, como se indica seguidamente, se aparta en este punto de lo dispuesto en la regulación precedente.

**2.º** El TRLCAP estableció en materia de IVA una regla general con arreglo a la cual, salvo indicación expresa en contrario, debía entenderse que cualquier alusión o referencia al importe o cuantía de los contratos comprendía dicho impuesto. Así, el artículo 77 del TRLCAP dispuso que:

«Siempre que en el texto de esta Ley se haga alusión al importe o cuantía de los contratos, se entenderá que en los mismos está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo indicación expresa en contrario. Las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán entenderse realizadas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre la

La LCSP no contiene ningún precepto en el que se establezca una regla semejante a la recogida en el artículo 77 del TRLCAP en materia del IVA. Es más, la disposición adicional decimosexta de la LCSP, que lleva por rúbrica «referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido», ha mantenido únicamente el contenido del segundo inciso del derogado artículo 77 del TRLCAP (relativo a la equivalencia entre el IVA y el Impuesto General Indirecto Canario y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en los territorios en los que se apliquen dichos impuestos), suprimiendo, por el contrario, la regla recogida en el primer inciso del artículo 77 del TRLCAP, con arreglo al cual, y salvo indicación expresa en contrario, cualquier alusión o referencia al importe o cuantía de los contratos comprendía el IVA. El hecho de que el legislador dedique una de las disposiciones adicionales de la LCSP a la regulación del IVA, suprimiendo la regla expresa que, hasta la fecha, establecía en este punto el primer inciso del artículo 77 del TRLCAP, constituye por sí solo un claro indicio de que la voluntad del legislador ha sido la de apartarse, en la LCSP, del criterio recogido en la normativa anterior.

Con independencia de lo anterior, el artículo 76 de la LCSP, relativo al cálculo del valor estimado de los contratos, dispone en su apartado primero que «a todos los efectos previstos en esta Ley, el valor estimado de los contratos vendrá determinado por el importe total, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pagadero según las estimaciones del órgano de contratación». Por tanto, no sólo no existe en la LCSP un precepto similar al artículo 77 del derogado TRLCAP, sino que, a efectos del cálculo del valor estimado de los contratos (concepto no coincidente, pero sí muy próximo al de presupuesto), se excluye expresamente el IVA en el artículo 76.

3.º Por último, la aplicación de los criterios sistemático, lógico y teleológico o finalista (artículo 3.1 del Código Civil) conduce a la misma conclusión que aquí se sostiene, con arreglo al cual el importe del IVA no ha de computarse en el cálculo de las garantías provisionales reguladas en la LCSP. Así resulta del examen de la regulación de las garantías definitivas en la LCSP.

Conforme al artículo 83.1 de la LCSP, «los que resulten adjudicatarios provisionales de los contratos que celebren las Administraciones Públicas deberán constituir a disposición del órgano de contratación una garantía de un 5 por ciento del importe de adjudicación, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido». La exclusión expresa del IVA en el cálculo de las garantías definitivas también constituye una novedad de la LCSP respecto de la regulación precedente (el artículo 36 del TRLCAP).

La circunstancia de que la LCSP excluya expresamente, en el cálculo de las garantías definitivas, el importe del IVA, constituye un argumento

de especial entidad para considerar que dicho impuesto ha de excluirse igualmente del cálculo de las garantías provisionales.

Efectivamente, por la finalidad que persiguen uno y otro tipo de garantías (garantizar la seriedad y el mantenimiento de las ofertas presentadas por los licitadores, las garantías provisionales, y garantizar la correcta ejecución del contrato por el empresario que haya resultado adjudicatario, las garantías definitivas), se ha de entender que reviste mayor trascendencia la garantía definitiva. De ahí que resulte ilógico y desproporcionado exigir en las garantías provisionales condiciones o requisitos más rígidos o gravosos que los previstos en la Ley para las garantías definitivas, y tal ocurriría si en la garantía provisional se computase el IVA, pues a mayor cuantía mayor será el importe de la garantía y, por tanto, ésta será más gravosa. No tendría sentido, en suma, que la LCSP excluya expresamente el IVA en el cálculo de las garantías definitivas, de mayor trascendencia según lo dicho, y que, ante el silencio de la propia LCSP, haya de entenderse que dicho impuesto sí ha de incluirse en el cálculo de las garantías provisionales, de menor trascendencia.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa (JCCA) se ha referido expresamente a la necesidad de atribuir un tratamiento jurídico diferenciado a las garantías provisionales y a las definitivas, en función de los distintos fines que pretenden garantizar unas y otras. Así, en el informe 27/04, de 7 de junio de 2004, la JCCA ha declarado que:

«Desde el punto de vista del interés público que la contratación administrativa representa resulta muy distinto el significado de las garantías provisionales y de las garantías definitivas, puesto que las primeras responden a la finalidad de garantizar la seriedad de las ofertas, evitando que su retirada injustificada impida la adjudicación del contrato o determine la adjudicación a ofertas menos ventajosas a las retiradas, mientras que las garantías definitivas aseguran la correcta ejecución de un contrato ya adjudicado, por lo que la mayor importancia de estas últimas significa un tratamiento más riguroso de la constitución de las garantías definitivas en la normativa contractual y en la doctrina jurisprudencial, teniendo en cuenta, además que, como se pone de relieve en el escrito de consulta, un criterio excesivamente riguroso en la exigencia de los requisitos de constitución de las garantías provisionales, sin permitir su substancian, daña sensiblemente el principio de concurrencia, criterio expresamente admitido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo que más adelante examinaremos.»

Siendo las garantías definitivas acreedoras de un tratamiento jurídico más riguroso que las provisionales, por la mayor implicación que su finalidad reviste para el interés público, no se aprecia fundamento jurídico para incluir en el cálculo de estas últimas (garantías provisionales) un concepto (el importe del IVA) que el artículo 83.1 de la LCSP excluye expresamente para las primeras (garantías definitivas).

**8/08** En atención a todo lo expuesto, la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado formula la siguiente

### CONCLUSIÓN

Se aprecia fundamento jurídico suficiente para considerar que el Impuesto sobre el Valor Añadido no ha de ser computado en el cálculo del importe de la garantía provisional regulada en el artículo 91 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos de las Administraciones Públicas.