

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanar, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

**INFORME 4/2001, DE 4 DE DICIEMBRE SOBRE CONTRATO DE OBRAS.  
EMISIÓ DE CERTIFICACIONES DE OBRAS Y SU CONSIDERACIÓ DE  
ENTREGA DE BIENES A EFECTOS DEL DEVENGO DEL IVA. IMPUTACION DE  
LOS INTERESES DE DEMORA EN LA BASE IMPONIBLE DEL IVA.**

**ANTECEDENTES.**

Con fecha 5 de octubre de 2001, ha tenido entrada en la Secretaria de la Junta Superior de Contrataci3n Administrativa petici3n de Informe por la Conselleria de Justicia y Administraciones P3blicas a la Junta Superior de Contrataci3n Administrativa de la Generalitat Valenciana, con el siguiente texto literal:

"Por la Direcci3n General de Justicia de esta Conselleria se formul3 ante esta Secretar3a General, consulta relativa a la interpretaci3n del contrato 'Ejecuci3n de Obres de la Ciudad de la Justicia, Fase II', relativa a si procede aplicar el IVA a los intereses de demora de las certificaciones de obras, como consecuencia de la inclusi3n de cl3usulas de pago aplazado del importe de las obras, y en concreto respecto a lo siguiente:

I. Por Acuerdo de Gobierno Valenciano de 5 de octubre de 1999, se autoriz3 la contrataci3n de las obras de Ciudad de la Justicia de Valencia, Fase II, y en virtud de lo dispuesto en la Disposici3n Adicional Sexta de la Ley 14/1997, de 26 de diciembre, de Medidas de gesti3n Administrativa, Financiera y de Organizaci3n de la Generalitat Valenciana, se autoriz3 la inclusi3n de cl3usulas de pago aplazado en la contrataci3n de estas obras.

En el citado Acuerdo de Gobierno Valenciano se establece un plazo de ejecuci3n de la obra de 30 meses, con un aplazamiento de pago en 10 anualidades, siendo la fecha prevista para el primer pago el 30 de marzo de 2001. En este plazo se satisfar3n las certificaciones emitidas por el contratista hasta un valor equivalente al 5%, siempre que la obra est3 ejecutada.

Los restantes pagos se satisfar3n cada 12 meses siguientes, inici3ndose el c3mputo del primero al d3a siguiente al del primer pago aplazado y as3 sucesivamente.

Asimismo por el aplazamiento de pago de las certificaciones de obra, se determinaba, el tipo de inter3s a utilizar as3 como el procedimiento para su c3lculo, del siguiente modo: el c3mputo de intereses se inicia a partir de los dos meses siguientes al de la expedici3n de certificaciones y se extend3a hasta la fecha en que la Generalitat Valenciana deb3a pagarlas conforme al aplazamiento previsto.

II. Vencido el primer aplazamiento, el 30 de marzo de 2001, se plantea por el Centro Directivo, si como sostiene el contratista, procede abonar el IVA sobre los intereses que, calculados de acuerdo con lo autorizado por el Gobierno Valenciano corresponde abonar respecto de las certificaciones emitidas hasta la fecha indicada, todo ello sobre la base de lo establecido en el art3culo 78, apartado 2, punto 1º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de las normas reguladoras del Impuesto sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Ley 23/1994, de 6 de julio, que define el concepto de contraprestaci3n a los efectos de determinar la base imponible del impuesto, del siguiente modo:

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanas, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

**'Art. 78 Dos, Punto 1º**

**Dos.** En particular, se incluye en el concepto de contraprestación:

1º Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, **no se incluirán en la contraprestación los intereses por aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.**

A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas en virtud de lo dispuesto en artículo 20, apartado uno ...'

A la vista de lo que dispone este precepto, **el contratista entiende que dado que la emisión de certificaciones de obra no supone la entrega del bien, procede abonar el IVA sobre los intereses de demora por el aplazamiento de pago de las certificaciones de obras que se emitan.**

Por el contrario la **Dirección General de Justicia entiende que las certificaciones de obra corresponden a obra efectivamente realizada, y que por tanto, con ella se está produciendo una entrega efectiva de bienes**, de conformidad con el artículo 145 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y citan asimismo la Sentencia del TS de 11 de abril de 1985.

**III.** Esta consulta de la Dirección General de Justicia fue objeto del Informe del Servicio Jurídico de 24 de julio de 2001, en el que del análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, y la variada Jurisprudencia existente sobre la cuestión planteada, concluye que no existe un criterio uniforme que permita dar una respuesta cierta, y se sugiere al Centro Directivo formular consulta, entre otros organismos, ante la Junta Superior de Contratación Administrativa de la Generalitat Valenciana.

Por todo ello, con fecha 21 de septiembre de 2001, por la Dirección General de Justicia de esta Conselleria se ha solicitado a esta Secretaría General, se proceda a solicitar los informes pertinentes en relación con la cuestión planteada, por lo que en virtud de la función de asesoramiento y consulta en materia de contratación prevista en el artículo 1 del Decreto 79/2000, de 30 de mayo, del Gobierno Valenciano, y de conformidad con su artículo 15.2, **se solicita Informe a la Junta Superior de Contratación Administrativa de la Generalitat Valenciana**, en relación con la siguiente cuestión:

Si, de conformidad con el Texto Refundido de la LCAP y la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Ley 23/1994, de 6 de julio, la emisión de certificaciones de obra, en el contrato 'Ejecución de obras de la Ciudad de la Justicia, Fase II', constituye entrega de los bienes al contratista, lo que supondría que los intereses de demora que corresponde abonar por el aplazamiento de pago de dichas certificaciones no estarían incluidos en la

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanas, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

base imponible del impuesto o por el contrario la emisión de dichas certificaciones no constituyen entrega de bienes, en cuyo caso si procede incluir en la base imponible del Impuesto los intereses de demora por el aplazamiento de pago de las mismas."

### **CONSIDERACIONES JURÍDICAS.**

Del escrito remitido por la Conselleria de Justicia y Administraciones Públicas, dos son las cuestiones básicas planteadas en el mismo:

1. La expedición de certificaciones de obras y su consideración o no de entrega de bienes. No obstante, el escrito de consulta hace referencia al "contratista", entiende esta Junta que quiere decir "contratante".
2. Consideración del momento a partir del cual el devengo de los intereses de demora estará o no incluidos en la base imponible del IVA.

#### **1. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001. Devengo del IVA en la expedición de certificaciones de obra (art.75L.I.V.A (Ley 37/92))**

En fecha 5 de marzo de 2001, el Tribunal Supremo se pronunció sobre la cuestión con motivo de recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la Sentencia número 551 dictada, con fecha 7 de junio de 1995, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestimatoria de los recursos de dicho orden jurisdiccional acumulados números 1323 y 1324 de 1993 promovidos contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 28 de febrero de 1993, por las que se habían desestimado las reclamaciones deducidas contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, por cuotas diferenciales superiores al millón de pesetas pero inferiores a seis.

El recurso de casación se fundamenta por contradicción de la citada Sentencia 551 con la dictada por la misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de Justicia de la Comunidad Valenciana número 41.

De los Fundamentos Jurídicos de la citada Sentencia del Tribunal Supremo, se desprende lo siguiente:

- 1º. En el caso de expedición de certificaciones de obra, el devengo del IVA se produce en el momento en que aquéllas se expiden o emiten y no en el momento en que las mismas se abonan (F.J.Segundo), habida cuenta que las sentencias de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 12 y 15 de diciembre de 1990 y 3 de junio de 1991 tienen declarado que "debe prevalecer es la sentada en la Sentencia de instancia (es decir, que en el caso de expedición de certificaciones de obra, el devengo del IVA se produce en el momento en que aquéllas se expiden o emitan y no en el momento en que las mismas se abonan)".
- 2º. El elemento temporal del hecho imponible del IVA se conoce con el nombre de devengo, que puede ser definido -con palabras de la Sexta Directiva del Consejo la CEE 77/388, de

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanás, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

17 de mayo- como el momento en el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del tributo. Ésta, a su vez, consiste en el derecho que la Hacienda Pública puede hacer valer ante el deudor para el pago, incluso en caso de aplazamiento. Aquél -el devengo- se produce cuando se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios y, en el supuesto de que dieren lugar a descuentos o pagos sucesivos, se consideraran realizadas -tal entrega o prestación- en el momento de la expiración de los períodos a que se refieran (artículo 10.1 y 2).

- 3º. La interpretación que efectúan las citadas sentencias del Tribunal Superior de Justicia en torno al momento del devengo en el caso de expedición de certificaciones de obra tiene que ponerse en relación con las normas que regulan la contratación administrativa (a las que hay que acudir para constatar si efectivamente las certificaciones de obra suponen la documentación de una entrega o puesta a disposición de las unidades de obra realmente ejecutadas por el contratista).

Y que ello es así se infiere de lo dispuesto en los artículos 47 de la Ley de Contratos del Estado, 923/1985, de 8 de abril, y 142 de su Reglamento, Real Decreto 2410/1975, de 25 de noviembre, normas en las que se reconoce al contratista "el derecho al abono de la obra que realmente ejecute, con arreglo al precio convenido (de modo que la expedición de la certificación supone la entrega de las unidades de obra ejecutadas a la Administración, que puede disponer de ella a título de dueño)".

- 4º. La descomposición del precio de la obra en precios unitarios tiende a hacer un control más efectivo de la ejecución de la misma, conectándose así el sistema de programa de trabajos con el de pagos parciales; pagos parciales que, aún cuando tengan la consideración de pagos a buena cuenta (artículo 142.3 del citado Reglamento) no son, sin embargo, pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible (que darían lugar a la aplicación del artículo 14.2 de la Ley 30/1985), ya que las certificaciones de obra responden a resultados parciales de la obra realmente ejecutada y permiten que, una vez realizada y, por tanto, puesta a disposición de la Administración a partir de que se expide la certificación, el contratista pueda exigir el pago a cuenta de la obra realizada (sin que ello suponga un pago anticipado, sino un pago que responde a la obra certificada y entregada a la Administración).
- 5º. El artículo 54 de la Ley 923/1985 prevé, también, la posibilidad de recepción provisional de aquellas partes de la obra que deban ser ejecutadas en los plazos parciales establecidos en el contrato (lo cual hace decaer el argumento de la recurrente de que sólo se produce la entrega de la obra cuando la misma haya sido finalizada y pueda destinarse ya al uso público o al servicio correspondiente).

La Ley prevé la factibilidad de entregas parciales sin que comporten de inmediato tal destino público, lo que puede suceder, asimismo, lógicamente, en el caso de certificaciones de obra -aunque la norma no lo mencione expresamente-.

- 6º. La sentencia número 41/1995 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que considera de aplicación, a efectos de determinar el momento del devengo,

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanas, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

lo dispuesto en el artículo 14.2 de la Ley 30/1995, por reputar que la única entrega posible de la obra era la correspondiente a la recepción provisional prevista en el artículo 170 del Reglamento, no tiene en cuenta, sin embargo, que cada certificación documenta en realidad una entrega de obras y, por tanto, supone la realización del hecho imponible a tenor de lo explicitado en el artículo 14.1 de la Ley antes mencionada.

La doctrina, pues, correcta es la contenida en la sentencia de instancia, la número 551/1995, en la que se pone de manifiesto tanto la naturaleza de las certificaciones de obra como, a su vez, el carácter de pago a cuenta de las mismas, que no anticipo del pago, aunque -como se señala en la propia sentencia- dicho pago no sea definitivo en su cuantía respecto de la obra finalmente realizada, sino sujeto a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición definitiva de aquélla.”

## **2.- Consideraciones a la luz del Texto Refundido 2/2000, de 16 de junio de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas**

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de marzo de 2001, entiende las certificaciones de obra como entregas o puesta a disposición de obra realmente ejecutada por el contratista con las implicaciones fiscales que de la misma se deducen, es decir “debe aplicarse el IVA en el momento de la expedición y no del cobro”.

No obstante parece que la normativa que rige la contratación administrativa hace converger en el contrato de obras una especificidad que lo hace diferente a otros contratos administrativos típicos, básicamente al de suministro que es un contrato de tracto sucesivo y no de resultado, como el primero.

Así el Art. 110 del Texto Refundido 2/2000 dispone que el contrato se entenderá cumplido por el contratista cuando éste haya realizado, de acuerdo con los términos del mismo, y a satisfacción de la Administración su objeto, lo cual requerirá de un acto formal y positivo de recepción. Esta recepción en el contrato de obras viene dado por la entrega de la obra en su conjunto y no por entregas parciales referidas a unidades de obra ejecutadas.

Por su parte el Art. 145.1 del citado Texto legal dispone que “a los efectos de pago, la Administración expedirá mensualmente, en los diez primeros días siguientes al mes al que correspondan, certificaciones que comprendan la obra ejecutada, durante dicho período de tiempo, salvo prevención en contrario en los pliegos de cláusulas administrativas, cuyos abonos tienen la consideración de pagos a cuenta sujetos a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final y sin suponer, en forma alguna, aprobación y recepción de las obras que comprenden”. En este mismo sentido reza el Art. 142 del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Contratación del Estado, citado en la Sentencia de referencia.

Ahora bien, los pliegos de cláusulas administrativas particulares podrán establecer recepciones parciales de obra que puedan con carácter independiente destinarse al fin o uso público, pero estas

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanar, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

mismas requerirán de un acto positivo de recepción. Por tanto habrá que estar a los mismos para determinar el concepto de entrega de bienes.

Las consideraciones expuestas en los fundamentos jurídicos y el fallo de la Sentencia del Tribunal Supremo no son baladíes. En cuanto a ello cabe señalar lo siguiente:

1.- Efectivamente como señala la Sentencia de referencia, la naturaleza de las certificaciones de obra tienen el carácter de pago a cuenta de las mismas, que no anticipo del pago, aunque dicho pago no sea definitivo en su cuantía respecto de la obra finalmente realizada, sino sujeto a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición definitiva de aquélla.

2.- Es la Administración quien expide la certificación de obra con competencia, competencia que no es posible trasladar al contratista. Esta supone el reconocimiento de la obra ejecutada que debe corresponder a una secuencia posterior de reconocimiento de la obligación y pago.

3.- La acreditación de la obra realizada se determina en la relación valorada de la misma que ha de realizarse con frecuencia mensual, sin que su contenido tenga que identificarse necesariamente con la certificación de obra en los casos en que el contratista anticipa la ejecución al programa de trabajo, en cuyo caso no se expide la certificación de obra hasta el momento en que la previsión presupuestaria se adecua al programa de trabajo.

4.- El IVA grava la entrega de bienes o la prestación de servicios, podría entenderse que más que una entrega de bien lo que se justifica por medio de la relación valorada y su reflejo en la certificación de obra es la prestación de un servicio que da lugar a un pago a cuenta y que se materializa en la ejecución de parte del proyecto.

Las consecuencias de esta Sentencia produjeron un amplio debate entre los sectores más afectados y la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda no conforme con los fundamentos jurídicos ni el fallo de la misma, ha previsto adoptar medidas al respecto, puesto que la Sentencia del Tribunal Supremo, según dice literalmente esta Dirección General, podría obligar a un cambio de la legislación fiscal y de contratación administrativa.

En esta línea el Proyecto de Ley de Medidas fiscales, administrativas y de orden social para el 2002, en su artículo 5 apartado tres, da una nueva redacción al Art. 75 apartado uno Ley 37/92 de 28 de diciembre del IVA en el siguiente sentido:

**“ Uno. Se devengará el Impuesto.....**

**2º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el Art. 147 del Real Decreto Legislativo de 16 de junio de 2000 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. “**

### **3. Intereses de demora e IVA**

Con fecha 13 de marzo de 2001 la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda emite contestación a la consulta planteada por la asociación de Empresas Constructoras de Ámbito Nacional (SEOPAN) sobre la en la base imponible del IVA de las cantidades abonadas en concepto

**CONSELLERIA D'ECONOMIA,  
HISENDA I OCUPACIÓ  
DIRECCIÓ GENERAL DE PATRIMONI  
JUNTA SUPERIOR DE CONTRATACIÓ  
ADMINISTRATIVA**

Avellanas, 14. 4.º K  
46003 VALENCIA  
Tel. 96 391 38 68 / 96 386 62 00  
Fax 96 392 09 27

de intereses de demora por aplicación del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Del texto de la contestación la Dirección General de Tributos ésta concluye por excepción (cita literal) que “ los intereses establecidos por una ley o una decisión judicial como consecuencia en el retraso del pago del precio y que tengan naturaleza indemnizatoria, no forman parte de la base imponible del IVA, ya que estos intereses constituyen una indemnización o compensación de operaciones sujetas al impuesto. Dentro de esta categoría habrán de incluirse en particular, los intereses de demora que regula el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.”

### CONCLUSIONES

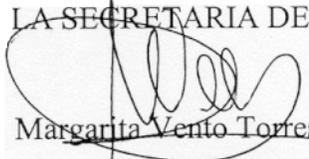
1.- La Sentencia de 5 de marzo del Tribunal Supremo reputa a efectos de devengo del IVA como entrega de obra ejecutada (bienes) las certificaciones que se expidan por la Administración.

2.- La disconformidad con las consideraciones realizadas por el Tribunal Supremo ha conllevado a la propuesta de modificación de la Ley 37/92 reguladora del IVA en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social para el 2002, en el sentido de que el IVA se devengará al momento de la recepción de conformidad con el Art. 147 del Texto Refundido 2/2000. Por tanto se entendería el momento de la recepción como entrega del bien.

3.- Los intereses de demora establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas quedan excepcionados de formar parte de la base imponible del IVA.

El presente Informe se emite al amparo de lo dispuesto en el artículo 15 del Decreto 79/2000, de 30 de mayo, del Gobierno Valenciano, por el que se crea la Junta Superior de Contratación Administrativa de la Generalitat Valenciana, y no tendrá carácter vinculante. Por tanto, el órgano consultante podrá adoptar su decisión ajustándose o apartándose del criterio de la Junta, con la obligación de motivar su decisión en este último caso.

LA SECRETARIA DE LA JUNTA



Margarita Vento Torres

Vº Bº  
EL PRESIDENTE DE LA JUNTA



**APROBADO POR LA JUNTA SUPERIOR DE  
CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA, en fecha  
de 4 de diciembre de 2001.**