

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**CALIFICACIÓN DE LOS PAGOS GENERADOS POR
CERTIFICACIONES DE OBRA EN LOS CONTRATOS
CON ENTES PÚBLICOS, A EFECTOS DEL DEVENGO
DEL IVA**

Magín Pont Mestres

Catedrático de Derecho Tributario.

Miembro Fundador de la AEDAF.

CONTENIDO

- 1. INTRODUCCIÓN.**
- 2. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.**
- 3. LEY DE CONTRATOS DEL ESTADO.**
- 4. PAGO ANTICIPADO VERSUS PAGO DE OBRA REALIZADA.**
- 5. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO.**
- 6. REQUISITOS Y CADENCIA DE PAGOS EN LOS ENTES PÚBLICOS.**
- 7. ACERCA E LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO.**
- 8. CRITERIO DE ALGUNOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.**
- 9. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 5-3-2001 EN RECURSO DE CASACIÓN**
 - 9.1 Doctrina que sienta
 - 9.2 Valoración de la misma
- 10. CONCLUSIÓN**

E S T U D I O S

1.- INTRODUCCIÓN.

El siempre interesante análisis teórico del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible con sus peculiaridades en las distintas figuras tributarias, incrementa su atractivo, si cabe, cuando se trata de la aplicación a casos concretos que ofrezcan alguna dificultad para precisar el momento en que se produce el engarce o ensamblamiento de dicho aspecto temporal con el hecho imponible dando lugar al devengo del tributo, lo que expresado en términos del artículo 28.1 de la Ley General Tributaria (LGT), sería que el nacimiento de la obligación tributaria lo origina la realización del hecho imponible.

En esta páginas me propongo incidir nuevamente en uno de estos casos, que ha dado lugar a posicionamientos jurídicos encontrados y a doctrina judicial contradictoria, con todo el elenco de consecuencias económicas no deseadas y de perturbaciones susceptibles de generar en la dinámica empresarial.

He dicho, nuevamente, porque tres años atrás ya me ocupé de esta cuestión en una ponencia titulada *"Devengo del IVA en los pagos de certificaciones de obra correspondientes a contratos de ejecución de obra de los entes públicos"*, que preparé para el Seminario de Derecho tributario de la E.U.EE.EE., de la Universidad de Barcelona, y, que presenté en una de las habituales reuniones de los sábados, siendo después incluida en la obra colectiva *"Estudios Tributarios Aplicados, Año 1998"*, editada en la propia Universidad. Anticipo, con todo, que, felizmente, la referida controversia jurídica, cuyo origen temporal se remonta a un decenio atrás, ha sido zanjada recientemente por el Tribunal Supremo en sentencia de 5 de marzo de este año 2001, dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina. A la misma dedicaré atención después, toda vez que previamente pretendo efectuar un somero análisis de las normas aplicables y de los dispares criterios jurídicos generados por las mismas.

Me refiero en concreto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Como es bien sabido, en este impuesto se produce el devengo, según el artículo 75 de la Ley 37/1992, si se trata de prestaciones de servicios, cuando se prestan, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas y, en las ejecuciones de obra, cuando se ponga a disposición del dueño de la obra. Asimismo, en las operaciones sujetas a gravamen que originan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el devengo del impuesto se produce, a tenor de lo dispuesto en el artículo 75.2 de la Ley, en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Ahora bien, en los contratos de ejecución de obra en los que el contratante sea un ente público aparece por lo general una cláusula reguladora de los pagos de obra realizada que se acredite periódicamente mediante certificación de obra.

Doc. 1000 - 1000

Pues bien, esa cláusula ha venido desencadenando problemas al ensayar su calificación jurídica, con la correspondiente trascendencia económica, en los supuestos en los que las certificaciones de obra realizada, que dan lugar a los documentos de cobro extendidas por el ejecutor de la obra, se libran en períodos en los que rige un tipo de gravamen del IVA inferior al vigente en la fecha en que el ente público efectúa el pago. Sirva como ejemplo el año 1991 en que regía, al igual que en años anteriores, el tipo del 12 por 100, mientras que en el año 1992 la Ley del IVA fue modificada incrementando el gravamen al 13 por 100. Algo similar aconteció en años sucesivos hasta la actualidad en que el tipo de gravamen es del 16 por ciento.

Digamos, de entrada, que la calificación atribuida por la Administración tributaria a los pagos efectuados como consecuencia del libramiento de certificaciones de obra realizada, ha venido siendo la de identificarlos con pagos anticipados, conforme vamos a ver de inmediato.

2. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

A raíz de la citada variación de los tipos impositivos del IVA con efectos a partir del 1 de enero de 1992, la Dirección General de Tributos dictó la Circular 2/92, de 22 de enero, cuya disposición primera es así:

"1º. Los contratos celebrados por la Administración Pública que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 1 de enero de 1992, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el IVA según lo previsto en el artículo 25 de su Reglamento, y respecto de los cuales de acuerdo con la normativa vigente, no se hubiese devengado dicho Impuesto, se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementado en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el Impuesto en las operaciones sujetas al mismo. En particular, en las certificaciones de obras expedidas después del 31 de diciembre de 1991, la cantidad a abonar por las entidades públicas será la que resulte a añadir al precio cierto la cuota del impuesto calculada al tipo del 13%. Asimismo, en las certificaciones de obra expedidas antes del día 1 de enero de 1992, la cantidad a abonar será, igualmente, la que resulte de añadir al precio cierto la cuota del impuesto calculada al 13%. 2ª. A estos efectos, se entenderá por precio cierto el de adjudicación del contrato. Asimismo, el precio de adjudicación ha de entenderse con las modificaciones contractuales que pudieran afectarle, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, consecuencia de aplicación de normas legales existentes al efecto".

Años después, concretamente en 1999, la propia Dirección General de Tributos, en resolución de 12 de mayo, al contestar una consulta en la que se indicaba que el devengo de las ejecuciones de obra efectuada se produce en el momento de pago de las certificaciones de obra extendidas, dice que *"será en dicho momento y no antes cuando deba expedirse la correspondiente factura"*, sin perjuicio de que *"los empresarios o profesionales emitan otros documentos, cualquier que fuera su denominación, no ajustados a la normativa citada los cuales no tendrán, sin embargo, a efectos fiscales la consideración de factura y no podrán utilizarse para la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido..."*.

E S T U D I O S

Acorde con el criterio que sienta, resulta que si por el contratista adjudicatario de la obra se extendió documento de cobro, consecuencia de la pertinente certificación de obra, con anterioridad a 31 de diciembre de 1991, anotando el importe del IVA con aplicación del tipo impositivo a la sazón vigente, no se plantea problema alguno si su importe lo percibió en el propio año 1991, pero, si por el contrario, el pago por parte del ente público se efectuó en 1992 –según ancestral hábito administrativo de pagar con retraso– surge impensadamente para el ejecutor de la obra un serio problema, cual es el de que aplicó el tipo impositivo del IVA vigente al extender el documento de cobro por entender que el devengo se produce en la fecha en que se libra el mismo, mientras que según la citada Circular debía aplicar el tipo vigente en el momento del pago, el cual, por otra parte, era o podía ser desconocido al emitir el mentado documento cobratorio.

3. LEY DE CONTRATOS DEL ESTADO.

Como puede verse y tal como anticipamos, la cuestión se centra en determinar si el pago consecuencia de la certificación de obra es o no reconducible a anticipo de pago ya que si así fuere, el devengo del IVA se produciría en el momento del pago.

Para encontrar las primera luces, acudimos a la Ley de Contrato del Estado, vigente en la época a que se refiere la citada Circular de 1992. En el texto articulado de esta Ley aprobada por Decreto 923/1965, de 1 de abril, se dispone en el artículo 47 que "*el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido*". Estamos, obviamente, ante un principio general que, claramente, pone de manifiesto que no vincula el derecho subjetivo al cobro de la obra a la entrega definitiva de la misma como puede ocurrir en otros contratos, de cuyo principio se derivan otras consecuencias como la prevista en el párrafo segundo del mismo precepto ceñido al abono de intereses de demora, consistente en que "*si la Administración no hiciese el pago al contratista de las certificaciones antes de los tres meses siguientes a la fecha de aquélla*" abonará el interés legal de las cantidades debidas, siempre que se produzca la correspondiente intimación.

En esta Ley se opta, pues, por pagar una obra pública a medida que el contratista va efectuando partes de la misma, a satisfacción de la Administración. Y ello con el objeto, cabe entender, de que el contratista disponga de recursos económicos suficientes para su continuación, lo cual no ocurriría si se efectuase el pago íntegro a la recepción total y definitiva de la obra. De ahí que el tercer párrafo del artículo 47 de la propia Ley establezca que "*los certificados sólo podrán ser embargados con destino al pago de salarios devengados en la propia obra y al de las cuotas sociales derivadas de los mismos*", protección ésta que sólo se explica si se coloca en plano relevante y preferente el fin de asegurar la continuidad y continuación de la obra pública.

Magda Peral Martínez

De forma similar se expresa al respecto la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos para las Administraciones Públicas, modificada por la Ley 53/1999, de 28 de diciembre, así como el reciente Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, que en el artículo 99.7 precisa que *"los abonos a cuenta que procedan por la ejecución del contrato, sólo podrán ser embargados en los siguientes supuestos: a) Para el pago de los salarios devengados por el personal del contratista en la ejecución del contrato y de las cuotas sociales derivadas de los mismos; b) Para el pago de las obligaciones contraídas por el contratista con los subcontratistas y suministradores referidas a la ejecución del contrato"*.

En abierto contraste, algunas resoluciones administrativas atinentes a esta cuestión, al referirse a la legislación aplicable a que se remiten los citados artículos de la Ley del IVA, han venido invocando la normativa reguladora de los contratos del Estado, pero en vez de hacerlo con la Ley de Contratos del Estado en el ya citado Texto articulado, lo han hecho con el Reglamento General de Contratos del Estado publicado por Real Decreto 3410/75, de 25 de noviembre, jerárquicamente supeditado a la Ley y de aplicación supletoria para la regulación de los contratos de la Administración Local, en el que se señala que las certificaciones se corresponden con la obra ejecutada durante cierto período de tiempo, teniendo los abonos al contratista resultantes de la certificaciones expedidas, el concepto de pagos a buena cuenta sin suponer aprobación y recepción de las obras que comprenda, como si fuera una operación de tracto sucesivo. Y añaden dichas resoluciones que se trata, pues, de pagos a cuenta que se van anticipando a medida que se libran las certificaciones expedidas durante la ejecución de la obra, y no de ejecuciones parciales de unidades de obra, por lo que se está ante pagos anticipados en los que, como tales, el devengo del IVA se produce en el momento del pago y no al extenderse la certificación y subsiguiente factura.

Llama poderosamente la atención que, en estos casos, se haya omitido la más mínima referencia a la Ley de Contratos del Estado y al principio general que establece su artículo 47 ya citado, consistente, repetimos, en que *"el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute, con arreglo al precio convenido"*, principio que se mantiene en el citado Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas aprobado por el RDL 2/2000, de 16 de junio, al establecer el artículo 99.1 que: *"El contratista tendrá derecho al abono de la prestación realizada en los términos establecidos en esta Ley y en el contrato y con arreglo al precio convenido"*.

Es de observar al respecto que si bien el artículo 142 del citado Reglamento de Contratos del Estado de 1975, dispone que los abonos al contratista resultantes de las certificaciones expedidas tienen el concepto 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 comprenda, esto no significa que nos encontremos ante un anticipo del pago, sino, conforme lo entienden algunas sentencias,

E S T U D I O S

con un pago perfecto aunque no definitivo en su cuantía, sujeto a las rectificaciones y a las variaciones que se produzcan en la medición final. Corrobora esta tesis el hecho de que el párrafo segundo del artículo 145 del Reglamento permita que las certificaciones que se expidan a nombre del contratista sean transmisibles y pignorables conforme a Derecho, y que una vez que la Administración tenga conocimiento de la transmisión de aquéllas, el mandato de pago haya de ser expedido a favor del concesionario, indicando también el nombre del cedente. Es por ello que aún cuando la liquidación final de la obra se realice dentro de los seis meses siguientes a la recepción definitiva (art. 57 de la Ley) esta última no produce el derecho al cobro total de la obra, que ya ha sido cobrado parcialmente mediante las certificaciones sino que lo que implica es la extinción de la responsabilidad del contratista (párrafo 2º del artículo 56 de la Ley).

La observación precedente es aplicable, según entiendo, al referido nuevo Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, de 16 de junio de 2000, en el que el artículo 145.1 recoge casi literalmente la redacción contenida en el artículo 142 del mentado Reglamento dado que tras establecer que la Administración expedirá mensualmente, en los primeros diez días siguientes al mes a que corresponden, certificaciones que comprenden la obra ejecutada durante dicho período de tiempo, transcribe el texto de dicho artículo indicando: "*cuyos abonos tienen el concepto 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*". Como ya ha sido dicho, esto no significa que estemos ante un pago anticipado, sino con un pago perfecto bien que no definitivo en su cuantía, sujeto a confirmación o variación final. Es de anotar, también, que el citado Texto refundido de 2000 permite, igualmente, que las certificaciones expedidas a nombre del contratista pueda el mismo cederlas conforme a Derecho (artículo 100.1).

Sin embargo, la Administración lo ha venido entendiendo de otra manera ya que, en vez de afrontar la cuestión según creemos corresponde, margina, como ha sido dicho, la referencia a la Ley de Contratos del Estado y al principio general transcrito, y ha seguido guareciéndose en el Reglamento citado, junto con el criterio vertido por la Dirección General de Tributos en la Circular 2/92, de 22 de enero y posteriormente en la Resolución de 12-5-1999. De esta guisa ha venido efectuando una aplicación de su contenido a las variaciones de tipos impositivos del IVA producidos a partir del año 1992, y considera que el obligado tributario tiene derecho a percibir de la Administración contratante el precio cierto pactado por lo que debió exigir la diferencia del IVA a la misma para así respetar dicho precio.

4. PAGO ANTICIPADO VERSUS PAGO DE OBRA REALIZADA.

Se infiere de lo dicho hasta aquí la existencia de una tensión argumental que ocupa primerísimo plano, y que puede concretarse en: pago anticipado *versus* pago de obra realizada.

Pago Anticipado

Se trata, ciertamente, de dos expresiones de sentido harto distinto y distante, ya que el pago anticipado es de clarísimo significado, ceñido siempre, sean cuales fueren los pactos contractuales, a la entrega de una cantidad de dinero con antelación a la realización, por parte del perceptor de cualquier actividad, trabajo, servicio u obra convenida. En general el pago anticipado puede hallar su justificación en la garantía exigida por el contratante al que se le encarga realizar algo en interés de la otra parte cuya ejecución requiere algún tiempo. Por tanto, en el anticipo de pago no hay, en rigor, contraprestación, es decir, no se recibe nada a cambio, simplemente opera a modo de garantía contractual que la parte ejecutante exige y que se considera apropiada por el pagador.

Si de su significación general pasamos a la que adquiere en el contexto normativo del IVA, la música mantiene su plena armonía. Lo ilustra claramente el citado artículo 75.2 de la Ley del Impuesto cuando se refiere a *"las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible..."*, pues tales pagos al ser calificados de *"anticipados"* respecto a la realización del hecho imponible no pueden ser consecuencia de contraprestación alguna referida a ejecución, realización o puesta a disposición del dueño, se trate de entrega de bienes, prestaciones de servicios o ejecuciones de obra, puesto que en tales casos se realiza el hecho imponible y queda extramuros de contexto la condición de pagos anticipados.

De forma similar, el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, atribuye idéntico significado a los pagos anticipados. Establece al respecto que para la contabilización de los mismos, que, normalmente corresponden a pedidos o compromisos de compraventa en vigor, se utiliza una cuenta que ha de figurar de forma separada en el pasivo del balance de situación formando parte del exigible a corto plazo. (La cuenta utilizada es la 437 *"Anticipos de clientes"*. Parte Tercera *"Definiciones y relaciones contables"*. Grupo 4).

En cuanto al Plan General de Contabilidad Sectorial ceñido a Empresas Constructoras, aprobado por Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, establece que para la contabilización de las ventas o ingresos por obra ejecutada, las obras realizadas por encargo y con contrato se valorarán por el método del porcentaje de realización, por el que *"se reconocerán los ingresos por obra ejecutada en base al grado de realización del contrato"*, y, la determinación de los ingresos se realiza, en general, *"mediante la valoración de las unidades de obra ejecutada a los precios establecidos en el contrato"*. (Parte Quinta. Normas de Valoración, 18ª).

Delimitado el perímetro dentro del que se ubica la significación de pago anticipado, procede conectar el mismo con la cláusula contractual habitual, a la que nos hemos referido al principio, en los contratos de ejecución de obra de entes públicos consistente en que se efectuarán periódicamente los pagos de obra realizada que se acredite mediante la pertinente certificación.

E S T U D I O S

De entrada resulta incuestionable que, aquí, el pago es consecuencia de la obra realizada, por lo que no se trata, en rigor, de anticipo alguno, ya que la entrega dineraria trae causa de la obra ejecutada debidamente documentada y acreditada. La contraprestación a que responde el pago es tan clara como evidente.

Con sólo esto, se aprecia que la parcialmente transcrita Circular 2/92 de la Dirección General de Tributos, que, sin decirlo expresamente, reconduce los pagos de referencia a los anticipos a que se refiere el artículo 75.2 de la Ley del IVA, adultera o violenta la significación propia de los pagos correspondientes a obra realizada, que, sean lo que fueren, no son pagos anticipados, de suerte que considerarlos como tales puede constituir, incluso, un contrasentido.

Se argüirá, quizás, aunque probablemente con más intención que convencimiento, que en el ámbito del IVA, los pagos de certificaciones de obra que no vayan acompañados de la puesta a disposición de la misma a su dueño, son anteriores a la realización del hecho imponible y, por tanto, subsumibles en el artículo 75.2 de la Ley del IVA. Si tal se alegase, cabría replicar de inmediato, que se está ante un caso de calificación jurídica poco propicio a prematuros y simplificados juicios, toda vez que parece inexcusable previamente centrar la indagación en el hecho concreto del pago de obra realizada debidamente certificada. Esta obra de acreditada ejecución, ¿se pone o no a disposición de su dueño?

Según entiendo esta es la cuestión. En una primera y superficial consideración cabría quizá inclinarse por una respuesta negativa, en razón a que hasta que se termine toda la obra contratada, v.gr. una carretera, no tendrá lugar la entrega definitiva, por lo que, mientras, no se produce el evento objeto de interrogante.

Mas, ¿qué alcance cabe atribuir entonces a la certificación de obra ejecutada?. Está claro que la misma resulta incontestablemente acreditada. Así las cosas y si bien se miran, esa acreditación expresa, equivale, al menos en cierto modo, a asumir la bondad de dicha obra lo que, a su vez, supone que el contratista ha cumplido los pertinentes pactos contractuales ceñidos a ejecución de la obra certificada y, que, por tanto, desde este momento se produce una transmisión parcial y provisional de dicha obra a favor de su dueño, quien a su vez cumple con su obligación de entrega de la prestación dineraria pactada. Esto, además es coherente y se armoniza con el principio general del artículo 47 de la Ley de Contratos del Estado, citado supra, consistente en que "*el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido*", norma en absoluto aplicable, cuando se trata de un pago anticipado.

No parece pueda ser objeto de discrepancia que este razonamiento se aproxima mucho más a la realidad fáctica que el consistente en reconducirlo, sin más, a un pago anticipado.

Mirón Pont Mestre

Si ahora volvemos a la normativa del IVA atinente a esta cuestión, es factible percibir claramente que el artículo 75.2 al referirse a "*operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible*", contempla no ya toda clase de pagos anteriores a dicha realización, sino solamente aquellos que tengan la condición de "*anticipados*", esto es que se efectúen en calidad de garantía o similar del encargo contractual pactado, sin que supongan en absoluto, contraprestación de prestación de servicios o de puesta a disposición de bienes o de obras ejecutadas. Y es que, hemos de repetir una vez más, que la expresión "*pago anticipado*" tiene un significado de perímetro claramente delimitado, fuera del que su utilización resulta, al menos, inapropiada, cuando no extraña. Dicho en otros términos, la "*ratio legis*" de la norma del artículo 75.2 no contempla como uno de los supuestos inmersos en la misma los pagos de obra realizada acreditada mediante certificación, y ello por la elemental razón de que se trata de una realidad que desborda la significación de pago anticipado.

Otra cosa sería, ciertamente, pretender asimilar de alguna manera el pago de obra realizada a un pago anticipado, pero ante tal hipótesis ha de admitirse que se trataría de un voluntarismo de endeblez extrema, puesto que empeñarse en subsumir por vía analógica o similar un pago que trae causa de un trabajo realizado, en un pago anticipado, que en cuanto tal carece de contraprestación, es tarea de inviable realización.

Y es que si se atiende, por una parte, a los pactos contractuales habidos, acorde con el pliego de condiciones para adjudicaciones de los contratos de ejecución de obra a tenor de lo establecido en la Ley de Contratos del Estado, y, por otra, a las normas aplicables del IVA, las certificaciones de obra ejecutada constituyen operaciones apropiadas para la exigibilidad del importe presupuestado correspondiente a dicha obra cuya ejecución se acredita mediante la pertinente certificación.

5. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO.

Desde otra perspectiva, dentro del propio IVA, resulta apropiado hacer referencia al artículo 88.1 de la Ley, ceñido a repercusión del impuesto. Este, tras regular el criterio general consistente en que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley, cualesquiera que fueren las estipulaciones existentes entre ellos, establece una peculiaridad especial para el caso concreto de entrega de bienes a entes públicos, concebida como sigue:

"En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos y no exentos 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".

E S T U D I O S

Y el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dispone en el artículo 25, con el título "*Normas especiales sobre repercusión*", lo que sigue:

"En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado 1 de la Ley del IVA, los pliegos de condiciones particulares previsto en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no solo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto"

Es así que lo dispuesto en la Ley y en el Reglamento que la desarrolla, constituye una particularidad que ha de tomarse necesariamente en consideración, sin que quepa alegar que una cosa es el devengo y otra la repercusión del tributo, ya que ambas, aquí, se encuentran íntimamente relacionadas.

Es de observar al respecto que, curiosamente, esta peculiaridad pasó desapercibida en la primera Ley del IVA, es decir, la Ley 30/85, de 2 de agosto, ya que al hacer referencia a la repercusión del impuesto, en el artículo 16 se limitó a regularlo con carácter general. Tuvo que ser el Reglamento, publicado por Real Decreto 2028/85, de 30 de octubre, el que supliera la omisión y especificase, en el artículo 25, la singularidad de las entregas de bienes cuyos destinatarios fueren entes públicos.

De esta guisa se incorporó al ordenamiento de este tributo la peculiaridad referida, si bien se olvidó lamentablemente de regular la pauta a seguir en la repercusión del impuesto a estos entes, cuando se produce variación del tipo impositivo después de haberse efectuado el encargo de la obra o la entrega del bien acorde con el contrato celebrado al efecto.

Recordemos, por otra parte, que, en relación al devengo el artículo 75 dispone que en las entregas de bienes se devenga el impuesto cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúe conforme a la legislación que le sea aplicable.

Pues bien, entre la legislación aplicable ha de tomarse en consideración la concerniente al ordenamiento regulador de la contratación pública, así como la peculiaridad incorporada a la Ley del IVA respecto a la repercusión del impuesto en los casos en que intervengan entes públicos. Y ello es así porque tanto la hasta ahora invocada Ley de Contratos del Estado, como la nueva Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos para las Administraciones Públicas, establecen las reglas básicas de contratación, entre las que figura la concerniente a que la propuesta que se formule para contratar incluirá el importe del IVA, exigencia ésta que es recogida por el respectivo pliego de condiciones económico-administrativas sobre licitación para la adjudicación de las contrataciones de ejecución de las obras, sea cual fuere el ente público que acuerde dicha licitación. Y ello no sólo por establecerlo las normas reguladoras de dichos contratos, sino por imperativo de la propia Ley del IVA que de forma reiterada así lo ordena al igual que su Reglamento a tenor de los preceptos transcritos. También lo establecía el Reglamento anterior, por más que la Ley del

Arg. n.º 12.106.1

IVA de 1985 guardase llamativo silencio. Asimismo, el flamante Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, preceptúa en el artículo 14.1 que los contratos tendrán siempre un precio cierto, lo cual ha de correlacionarse con el citado artículo 88.1 de la Ley del IVA que ordena 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"*. De la conjunción de ambos preceptos se infiere claramente que la propuesta económica que formule el contratista lleva incluida el IVA correspondiente.

En esta línea de razonamiento lógico se pone en evidencia, que, en el caso especial de la contratación pública, el devengo del IVA ha de someterse a interpretación sistemática tanto del ordenamiento jurídico tributario como del extratributario.

6. REQUISITOS Y CADENCIA DE PAGOS EN LOS ENTES PÚBLICOS.

Tratemos ahora de entrar, en lo menester, en la casuística administrativa atinente al pago por los entes públicos de cantidades correspondientes al presupuesto en su día aprobado en los contratos de ejecución de obra.

Es bien sabido que los pagos de referencia se efectúan previa la certificación de obra ejecutada, conforme a las cláusulas del contrato, a partir de cuya certificación se extiende la pertinente factura en la que, por exigencia legal (artº. 88.1), ha de reflejarse separadamente el IVA que proceda a tenor del tipo impositivo vigente en cada uno de dichos pagos. En los pliegos de condiciones que rigen para adjudicación de contratos de ejecución de obras, figura una cláusula atinente al pago, consistente en que para pago de cantidades al contratista se expedirá por el técnico o técnicos directores de las obras o por quien o quienes proceda, las oportunas certificaciones que deberán ser aprobadas por el órgano competente y se satisfará con cargo a las correspondientes consignaciones presupuestarias. Se indica, asimismo, que la obra certificada se valorará con arreglo a los precios de contrata, o sea, aplicando a los presupuestos (o contradictorios acordados, en su caso), la reducción correspondiente a la base obtenida en el remate. Igualmente se señala que los precios unitarios que han de regir son los determinados en los presupuestos formulados al efecto en el proyecto correspondiente (que es constitutivo del Pliego de Condiciones) por el técnico autor de los mismos.

Acorde con estas cláusulas los Centros Directivos competentes proceden, en términos generales, como sigue: Se efectúan las mediciones de las distintas unidades de obra con la intervención de los técnicos correspondientes, al objeto de que el departamento técnico competente confeccione las certificaciones de obra, que se entregan al ejecutor de la misma para que proceda a expedir la oportuna factura por triplicado. Esta, es entregada al Centro directivo contratante junto con la certificación de la obra, para su tramitación, y una vez cumplidos todos los trámites, con la tradicional lentitud administrativa se extiende el mandamiento de pago y se procede, finalmente, a su cumplimentación.

E S T U D I O S

Con esta compleja operatoria administrativa, concebida así por exclusiva conveniencia de la propia Administración, nada de particular tiene que entre la fecha de la certificación de obra y correspondiente factura, y, la fecha en que se hace efectivo el cobro, medie un período temporal de varios meses, por lo que documentos de cobro extendidos en los últimos meses de vigencia de un tipo impositivo del IVA, son atendidos a efectos de pago cuando ya puede regir otro tipo, y al considerar tales pagos como anticipos se traslada al devengo del impuesto a la fecha de pago.

Así las cosas, resulta obvio que pretender que el devengo se produce aquí no cuando se extiende la certificación de obra y correspondiente factura sino al efectuarse el pago por calificarse el mismo de mero anticipo, es, como ha sido señalado antes, artificializar y adulterar la realidad concreta, pues si bien es cierto que no se lleva a cabo la entrega final de la obra en su conjunto, no lo es menos que si se hace de alguna forma provisionalmente con el tramo de obra certificada cuyo pago procede, no como anticipo, sino como importe debido, conforme apuntamos supra, en la transcrita cláusula del pliego de condiciones de licitación, pagos que, repetimos, sólo pueden efectuarse previa certificación de obra y libramiento de la factura que es el momento en que se devenga el IVA, por más que como consecuencia de los trámites administrativos la materialización del pago se produzca en un momento posterior, evento, éste, que resulta irrelevante a efectos del devengo del tributo.

7. ACERCA DE LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO.

Situemos ahora en primer plano la neutralidad del IVA, a efectos de poner en evidencia que también desde esta perspectiva afloran argumentos en pro de que la certificación de obra y subsiguiente factura genera el devengo del impuesto.

En efecto, la Ley 30/85, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contiene una amplia exposición de motivos cuyo expositivo primero lo dedica a los "Fundamentos de la introducción del impuesto sobre el Valor Añadido". Entre estos fundamentos se refiere a que:

"La acusada falta de neutralidad interna del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas constituye un importante factor de interferencia en la correcta asignación de los recursos económicos que impulsa la utilización de ciclos productivos cortos y a la concentración empresarial".

El preámbulo continua haciendo referencia a la ausencia de neutralidad del tributo derogado por la Ley del IVA y, al respecto, explica:

"Desde el prisma del comercio exterior la falta de neutralidad y transparencia de los impuestos en cascada constituye un factor muy relevante que determinó la desaparición de esa modalidad de impuesto en el área territorial de la Comunidad Económica Europea".

Continúa el mismo expositivo primero del preámbulo explicando que:

"La falta de neutralidad interior y su deficiente generalidad contribuyen a deteriorar gravemente la capacidad recaudatoria sobre el impuesto mencionado".

Y efectuadas esas explicaciones previas, entre otras, el preámbulo continúa:

Margen Foral Montecano

"El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo neutral, tanto en el contexto interno como en el internacional. Su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma cualquiera que sea la longitud y circunstancia de los procesos de producción de bienes y servicios.

La mecánica del funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo".

En el expositivo segundo del preámbulo, referido al ámbito objetivo de aplicación, razona:

"Aunque el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que incide sobre el consumo se exige fundamentalmente con ocasión de las transacciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, si bien el mantenimiento de su neutralidad..."

He aquí como la neutralidad se erige en el fundamento de la incorporación del IVA al ordenamiento tributario español siguiendo el ejemplo de la Unión Europea. Y esa neutralidad quiebra al pretender aplicarse la aparente literalidad del devengo, puesto que resulta obvio que los ejecutores de obra sólo pueden reflejar en las respectivas facturas el tipo impositivo vigente en el momento que las extienden. Pretender que se aplique otro tipo es, por una parte, contrario a norma, y, por otra, totalmente inviable por desconocerse aquél. Por tanto, si el empeño de la Administración prosperase, habría de llevarse a cabo una corrección posterior que, al menos temporalmente, haría quebrar la neutralidad proclamada. Y si el impuesto tiene como característica básica la neutralidad, la interpretación de la norma debe efectuarse de acuerdo con esta pauta fundamental de suerte que si en la misma se aprecia algún vacío legal ha de superarse mediante correcta hermenéutica, sin pre-juicios deformantes.

Cobijarse en la Circular 2/92, de 22 de enero, de la Dirección General de Tributos o en su Resolución de 12 de mayo de 1999, es no afrontar la cuestión como procede, ya que, en definitiva, se aplica un razonamiento totalmente opuesto al que la lógica demanda, con marginación de la realidad en cuanto a contratos con las Administraciones Públicas. Recuérdese al respecto que para cobrar la obra realizada ha de extenderse, previamente, la factura con el IVA a la sazón vigente, por más que el hecho material de pago se produzca en momento posterior. Está claro que en casos como éste no es el pago el que genera el devengo del impuesto, puesto que no se trata de ningún anticipo sino del pago de la obra realizada, que, como hemos dicho y repetimos, se va entregando provisionalmente a medida que se realiza y acredita mediante certificaciones de obra.

Si bien se mira, el conflicto desaparecería siguiendo las pautas de una interpretación lógica, que es la que aquí postulamos, lo cual requiere como punto de partida aceptar la realidad tal cual es en el singular caso de las *"entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos"* (artículo 88.1).

A partir de esa realidad expresamente indicada en la Ley como particularidad y salvedad, una interpretación lógica sólo puede tener como desenlace el de que, aquí, el

E S T U D I O S

devengo en cuanto concierne a certificaciones de obra sucesiva, se produce y sólo puede producirse cuando se libra la correspondiente certificación y se extiende el documento pertinente, llámese factura o como se llame, a partir de cuyo momento el ente público empieza la tramitación de una serie sucesiva de requisitos formalizadores que culminan con el mandamiento de pago y la cumplimentación del mismo, requisitos que no los ha establecido el contratista ejecutor por lo que el tiempo que transcurre desde que se extiende la certificación de obra hasta que se produce la realidad del pago es ajeno a su voluntad. Está claro que sin esos formalismos administrativos, si el mismo día que se extiende la factura pudiera percibirse su importe, este problema no se produciría, bien entendido que, por otra parte, no se trata, repetimos, de un anticipo sino de la contraprestación convenida en contrato por la parte de obra realizada. Téngase en cuenta que los documentos de cobro se extienden una vez verificada la realización de la obra, no antes. De ahí lo fundamental que resulta la certificación de la misma. Desplazar, en estos casos, el devengo al momento material de pago es artificializar y complicar innecesariamente las cosas ya que se reconduce a anticipo lo que no es, con lo que la ficción está servida. Además y sobre todo, es la negación del instituto jurídico de la interpretación, que dista de identificarse con la mera literalidad. No parece correcto remitirse al momento de pago como si éste surgiera por generación espontánea, cuando en rigor constituye la culminación de un largo proceso que se inicia con la certificación de la obra y libramiento de la factura o documento similar, momento en el que ha de repercutirse el IVA porque es el momento en que se produce su devengo, toda vez que el importe a satisfacer constituye la contraprestación de la obra ya realizada.

8. CRITERIO DE ALGUNOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.

Veamos, ahora, unos retazos de doctrina contrapuesta, emanada de diversos Tribunales de Justicia.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 17 de abril de 1997 en el Fundamento Segundo, tras hacer referencia al artículo 23.1 del Reglamento del IVA referido al devengo del impuesto, señala que en las ejecuciones de obra con aportaciones de materiales el devengo se produce en el momento en que los bienes a los que se refieran se pongan en posesión del dueño de las obras, a lo que añade que:

"Es el fundamento básico de la determinación del devengo del impuesto a efectos de la certificación de obras y su tipo impositivo, que por lo expuesto anteriormente este Tribunal llega a la conclusión de que dicho devengo se produce tan pronto como se pongan las obras en posesión del dueño de las mismas y del adquirente, pues, tal como se razona en la bien construida y fundada demanda, en la certificación provisional el bien en cuestión, se pone en posesión y a disposición de la Administración adquirente, lo que significa, entre otras cosas, que cuando se libra una certificación de obra, la parte de obra a la que se refiere ha sido efectivamente ejecutada o realizada y que por lo tanto, pasa a disposición de la Administración.

Por ello, a diferencia de lo que se razona en la Resolución administrativa impugnada, en las certificaciones mensuales de obra se produce un tracto sucesivo de las bases de construcción y por lo tanto, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce en el momento en que se ejecuta cada parte de la obra y esta resulta exigible por medio de la correspondiente factura. En con-

Algunos Puntos Relevantes

secuencia, si el devengo del impuesto, en las certificaciones de obra, se produce cuando se expiden aquéllas, el tipo impositivo deberá ser siempre el vigente en aquel momento, pues a medida que se libran las certificaciones de obra ya ejecutada, se produce, tal como se ha indicado anteriormente, el devengo del impuesto con el tipo impositivo vigente en ese momento con abstracción del momento en que pueda pagarse el importe correspondiente a esa certificación, pues el retraso en el pago en modo alguno puede impedir la aplicación de la legislación aplicable".

De forma similar, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 30 de enero y 26 de septiembre de 1996, se alinean en la misma dirección, con doctrina virtualmente idéntica a la transcrita, en las que sostiene que:

"Las certificaciones implican la puesta a disposición de la Administración de la obra, esto es, su entrega, aunque se realice en el marco de una obra mayor, respecto de la que aquella representa tan sólo una parte. Consecuentemente, si la certificación de la obra supone una entrega, esto es, la realización del hecho imponible del IVA, naciendo para el contratista el derecho al cobro, es en ese momento cuando hay que entender devengado el tributo. En definitiva, el libramiento de la certificación es el momento al que hay que referir el tipo de gravamen aplicable. Por ello, en estos casos podemos hablar de pagos perfectos, aunque no definitivos y no de pagos anticipados a la finalización de la obra, que daría lugar al devengo del tributo en el momento del cobro del precio".

Asimismo, la sentencia del citado Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 28 de julio de 1997, precisa que en los contratos de ejecución de obra, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento de la emisión de la certificación y no en el momento del cobro de la misma. En esta sentencia se recuerda, en el Fundamento Jurídico Segundo, que el Tribunal Supremo en la sentencia de 12 y 25 de diciembre de 1990 sostiene que *"los contratos de obras cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante certificaciones de lo hecho, van haciendo nacer así simultáneamente la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente"*. En términos similares razona la sentencia del mismo Tribunal de 4 de noviembre de 1997.

En estas sentencias se lleva a cabo una interpretación sistemática de las normas que conduce al desenlace de que los pagos motivados por las certificaciones de obra, extendidas a efectos de la pertinente facturación de la obra realizada, no son anticipos anteriores a la realización del hecho imponible, ya que lo que percibe la sociedad ejecutora de las obras, son auténticos pagos que traen causa de certificaciones de la obra ejecutada, cuyo importe de acuerdo con las cláusulas contractuales, tiene derecho a percibir, sin que sea reconducible al artículo 14.2 del Reglamento del IVA que se refiere, si bien se lee, a *"operaciones sujetas a gravamen que originan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible"*.

También la sentencia de 19 de febrero de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León rebate que los pagos de certificaciones de obra ejecutada sean pagos anticipados ya que según las normas reguladoras de la contratación administrativa *"el pago por certificaciones no es sino la concreción del derecho que el artículo 47 del texto refundido de la Ley de Contratos del Estado, aprobado por Decreto 923/65, otorgaba al contratista de una obra pública para cobrar el precio de éste según se fuera ejecutando, no hay en consecuencia pago anticipado sino operación de tracto sucesivo en la que el precio se devenga en cada entrega parcial de la obra puesta de manifiesto en la certificación"*.

E S T U D I O S

La sentencia de 1 de marzo de 1997 del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura igualmente entiende que el IVA se devenga cuando hay certificaciones de obra al ser exigible la parte del precio certificado.

Por el contrario, otras sentencias entienden que se trata de pagos anticipados. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 1998 considera que *"en los contratos de ejecución de obra la entrega o puesta en poder del dueño no se produce hasta que la obra se formaliza por lo que los cobros de certificaciones son pagos anticipados. Y, en definitiva el devengo se produce desde el momento del pago de las certificaciones, siendo conocido desde entonces por el contratista"*, concluyendo que, en definitiva, *"el devengo coincide con el momento del cobro de los anticipos y no con el de emisión de las certificaciones que no tiene relevancia a estos efectos"*.

Asimismo, la sentencia de 31 de marzo de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, sostiene que *"el tipo impositivo aplicable de ejecuciones de obra será el vigente en el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido que las grava. Incluso en el caso en que dichos devengos estén originados por el cobro de la totalidad o de parte del precio correspondiente a tales operaciones con anterioridad al momento en que se produce la puesta de la obra a disposición del ente público"*.

También la sentencia del 19 de octubre de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía entiende que en el IVA el devengo se produce *"en el momento del cobro parcial del precio por los importes efectivamente percibidos cuando se trata de operaciones sujetas que originen pagos anticipados, hasta tanto dicho pago no se haya producido de hecho ni se haya producido tampoco el devengo del tributo, ni el sujeto sobre el que ha de repercutirse el importe del mismo tiene la obligación de soportar dicha repercusión"*. Afirma al respecto en relación al devengo del IVA, que, *"como hemos manifestado en múltiples ocasiones, el pago del importe de la liquidación provisional ha de entenderse como un anticipo de la liquidación definitiva que se produce con la entrega, también definitiva de la obra"*.

Igualmente la sentencia de 31 de octubre de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León se refiere al caso de una empresa contratista de obras públicas que extendió una certificación de obra en 1991 pero que cobró el 13 de marzo de 1992. La Administración aplicó el tipo del 12 por 100 vigente en 1991, y, la empresa reclamó la diferencia entre el 12 por 100 y el 13 por 100 que entendía procedía aplicar en 1992. En el FJ Tercero explica que al tratarse de pagos anticipados *"es evidente que la entidad recurrente sujeto pasivo, tuvo la obligación de ingresar al Organismo Gestor un IVA, del 13 por 100 cuando sólo recibió el 12, pero también es cierto que tendría derecho a su repercusión a la Administración de conformidad con el artículo 16 de la Ley reguladora del Impuesto (...), y en el tipo establecido en el momento de los cobros de cantidades, donde regían ya otros tipos más elevados que los calculados en el momento de hacerse las certificaciones"*.

9. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 5-3-2001 EN RECURSO DE CASACIÓN PARA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA.

Diez años después de producirse los hechos y de surgir el conflicto jurídico como consecuencia de la variación del tipo de gravamen del IVA, que a partir de 1 de enero de 1992 pasó a ser del 13 por 100 (Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992), siendo anteriormente del 12 por 100, el Tribunal Supremo pone fin a la polémica (al menos cabe entenderlo así) mediante la sentencia de 5 de marzo de 2001, que resuelve el recurso interpuesto para unificación de doctrina basado en dos sentencias contradictorias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana; una, la recurrida, de 7 de junio de 1995; otra, la contradictoria de 23 de enero de 1995, ambas seguidas por las mismas partes y en igual situación procesal.

9.1. Doctrina que sienta.

En la sentencia recurrida se declara que el tipo de gravamen del IVA a aplicar a las certificaciones de obra correspondientes al contrato celebrado por una sociedad constructora con la Generalitat Valenciana para la construcción de una nueva carretera, expedidas con anterioridad al 1 de enero de 1992, debe ser el del 12 por 100, y no el del 13 por 100, vigente a partir de la fecha citada, *"porque, en esencia, las certificaciones de obra, acreditativas del hecho imponible del IVA, generan, con su expedición, el devengo de dicho Impuesto, y, por ello, si tal expedición y consecuente devengo han tenido lugar antes del 1 de enero de 1992, el tipo de gravamen aplicable es, como se ha indicado, el del 12%, cualquiera que sea el momento del abono efectivo de las liquidaciones"*.

En abierto contraste, en la sentencia contradictoria citada, de 23 de enero de 1995, que aduce como fundamento el artículo 142.3 del Reglamento General de Contratación del Estado, aprobado por el Real Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, en relación con el 14.2 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (*"en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importe efectivamente repercutidos"*), se razona, a tenor de los mismos, que *"teniendo los abonos al contratista resultantes de certificaciones expedidas el concepto de pagos a buena 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 (conforme se reseña en ese párrafo tercero del artículo 142 antes citado) en base a tal normativa, la conclusión derivada será la de que el IVA se devengará en el momento del cobro de cada certificación, y, no discutido que tal hecho tuvo lugar después del 31 de diciembre de 1991, la consecuencia es la de declarar que el tipo de gravamen procedente es el del 13%"*.

A la vista de esos desenlaces contradictorios, el Tribunal Supremo en sentencia de excelente factura (ponente señor ROUANET MOSCARDÓ) y teniendo en cuenta *"todas*

E S T U D I O S

las circunstancias fáctico jurídicas concurrentes", declara, que "la doctrina correcta y que debe prevalecer es la sentada en la sentencia de instancia (es decir, que en caso de expedición de certificaciones de obra el devengo del IVA se produce en el momento en que aquéllas se expidan o emiten y no el momento en que aquéllas se abonan)".

Este pronunciamiento, vertido al comienzo del FJ Segundo, se razona, fundamenta y argumenta, a mi juicio, con tanta solidez como maestría, en una lección de interpretación lógico-sistemática que, como tal, trasciende de la mera literalidad normativa para adentrarse en una dimensión jurídica más amplia, conforme el caso demanda y requiere.

Empieza por invocar las sentencias de la propia Sala y Sección de 12 y 15 de diciembre de 1990 y 3 de enero de 1991, en las que se explica que: *"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 de la CEE 77/388, de 17 de mayo- como el momento en el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del tributo. Esta, 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 dieran lugar a descuentos o pagos sucesivos, se considerarán realizadas –tal entrega o prestación- en el momento de la expiración de los períodos a que se refieran (artículo 10.1 y 2)".*

Indica a continuación que la Ley española –30/1985– acepta este esquema y sitúa el devengo en la puesta a disposición de los bienes (entrega) y en la prestación, ejecución o realización (servicios). Por tanto, *"los contratos de obras, cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante certificaciones de lo hecho; van haciendo nacer, así simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente, del IVA".* Circunstancia, ésta –añade– que tiene relevancia cuando se produce un cambio legislativo que afecte a cualquier de los factores determinantes de la deuda tributaria, *"durante la vida de un negocio jurídico de tracto sucesivo que se perfeccionó durante la vigencia del anterior régimen normativo y que se agotará definitivamente durante la del nuevo, desarrollándose una etapas bajo aquél y otras bajo éste".*

Sentando lo anterior, explica que la interpretación que efectúan las referidas sentencias del Tribunal Supremo acerca del momento del devengo, ha de ponerse en relación, cuando se trata de expedición de certificaciones de obra, con las normas reguladoras de la contratación administrativa, a las que, dice, *"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".* Afirma que ello es así a tenor de lo dispuesto en los artículos 47 de la ley de Contratos del Estado de 1965 y 142 de su Reglamento de 1975 ya que en estas normas *"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)".*

Alfaro Font Morera

Razona, acto seguido, haciendo suyo el argumento aducido por la Generalitat Valenciana, que la descomposición del precio de la obra en precios unitarios, tiende a hacer un control efectivo de la ejecución de la misma *"conectándose así el sistema de programa de trabajos con el de pagos parciales; pagos parciales, que, aun 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 darán 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)"*. Sostiene la sentencia que en los artículos 1592 y 599 del Código civil, *"también está previsto, en cierto modo, lo acabado de indicar"*.

Finalmente, la sentencia rebate la tesis de la entidad recurrente consistente en que la entrega de la obra sólo tiene lugar con la recepción provisional de la misma a tenor del artículo 170 del Reglamento, sin que esto se produzca en las certificaciones de obra. Y la rebate con el argumento de que el artículo 54 de la Ley 923/1965 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 –dice– *"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"*, dado que en el citado artículo 54 *"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"*. Termina diciendo que la sentencia contrapuesta a la de instancia, que considera de aplicación a efectos de determinar el momento del devengo lo dispuesto en el artículo 14.2 de la Ley 30/1985, 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 obra y, por tanto, supone la realización del hecho imponible a tenor de lo explicitado en el artículo 14.1 de la Ley antes mencionada"*.

Y acorde con los razonamientos transcritos concluye que la doctrina correcta es la contenida en la sentencia de instancia, *"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 de 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 la rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición definitiva de aquélla"*.

En el FALLO se declara, por ello: *"Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesta por la representación procesal de (...) contra la sentencia número 551 dictada, con fecha 7 de junio de*

E S T U D I O S

1995, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana".

9.2 Valoración de la misma

Digamos, de entrada, que el recurso de casación para unificación de doctrina tiene su razón de ser y justificación, según la vigente Ley de la Jurisdicción (artº. 96.1) en el afán de tratar de evitar lo que sucede *"cuando respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito de hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiera llegado a pronunciamientos distintos"*, pues, como indica la STS de 26-4-1985, *"si existe contradicción hay que determinar cual es el criterio correcto"*, ya que con ello la jurisprudencia está sirviendo de instrumento al principio de seguridad jurídica (STS, 10-4-1984). Es de destacar al respecto que el principio de unidad de doctrina, refrendado por una reiterada jurisprudencia sobre la base de los preceptos que lo regulan en la Ley de la Jurisdicción, *"ha recibido una formulación, con dimensión constitucional, al afirmarse que integra el derecho a la igualdad que consagra el artículo 14 de la Constitución, que encuentra expresión como derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la Ley, y, el principio de seguridad jurídica que reclama una protección de la confianza de los ciudadanos en que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones"* (SS.T.S. de 12 y 13 diciembre 1991 y de 27 de enero de 1992).

Fijado pues el alcance del principio de unificación de doctrina en nuestro ordenamiento jurídico, considero que la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de marzo de 2001, tiene la virtud de hallar un desenlace adecuado, correcto y justo a una cuestión que, en principio, cabía entender que presentaba alguna dificultad.

Y es que reconducir el pago de una certificación de obra ejecutada a un pago anticipado, en razón a que en la regulación del IVA el devengo, si bien se produce al realizarse el hecho imponible (puesta a disposición del adquirente en las entregas de bienes, o a disposición del dueño de la obra en las ejecuciones de ésta, en el caso de prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen los mismos), también se genera en las operaciones que originen pagos anticipados anteriores la realización del hecho imponible, es, mírese como se mire, forzar en exceso las cosas, extrayéndolas o apartándolas de su entorno natural para situarlas en otro inadecuado, impropio y extraño.

Cierto que el problema no se hubiera planteado siquiera, si la Ley hubiese simplemente dispuesto que se devengará el impuesto en las certificaciones de obra ejecutada que resulten de contratos con entes públicos, pero como tan elemental previsión no se estableció, resulta que su ausencia ha de superarse por vía interpretativa. Y esto es lo que ha hecho el Tribunal Supremo con doctrina de cuidada razonabilidad, toda vez que repele al sentido común que las certificaciones de obra ejecutada, haya o no entrega definitiva de la misma, den lugar a pagos anticipados a efectos del IVA. De ahí que la sentencia después de recordar la noción de devengo ínsita en la Sexta Directiva del

Algunos datos normativos

Consejo de la CEE y de indicar que la Ley española del IVA acepta este esquema en su artículo 14, entienda que *"los contratos de obras, cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante 'certificaciones de hecho', van haciendo nacer, así, simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente, del IVA"*, lo cual adquiere relevancia en los casos en que se producen cambios legislativos que afectan a los elementos cuantificadores de la obligación tributaria *"durante la vida de un negocio jurídico de tracto sucesivo"*, perfeccionado con la vigencia de un régimen normativo y que se agotará con otro distinto.

En esta misma línea de la sentencia, me manifesté tres años atrás, en el trabajo ante citado, indicando entonces que si de contrario se adujera que en el caso de sucesivas certificaciones de obra ejecutada a efectos de su pago, las mismas no son reconducibles a la órbita de operaciones de tracto continuado, la réplica no se haría esperar, ya que, por una parte, las ejecuciones de obra que aquí se contemplan y sus respectivos pagos se hallan perfectamente previstas en los contratos de que traen causa, de forma sucesiva y continuada, y, por otra, las certificaciones de obra ejecutada constituyen operaciones expresamente concebidas para que resulte exigible la parte de importe total presupuestado correspondiente a la obra ejecutada y acreditado mediante certificación (pág. 215).

La sentencia invoca, frente a la alegación de la entidad recurrente, que el artículo 54 de la Ley 923/1965 prevé la posibilidad de recepción provisional de aquellas partes de la obra que deben ser ejecutadas en los plazos parciales establecidos en el contrato, lo cual, dice, *"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"*. Es de señalar que un texto muy similar al del invocado artículo 54 de la Ley de 1965, se contiene en el artículo 147.5 del Texto refundido aprobado por RD Ley 2/2000 de 16 de junio: *"Podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato"*.

En definitiva la STS dictada en la casación para unificación de doctrina, elimina o mejor supera cualquier tipo de duda acerca de la naturaleza de las certificaciones de obra en tanto que manifestaciones documentadas acreditativas de la obra realizada en un determinado período temporal cuyo importe, también previsto y convenido en el contrato, ha de liquidarse al contratista con el carácter de pago a cuenta, pero, como bien matiza, no anticipo de pago, puesto que lo que se paga es la obra realizada, bien que el pago no sea definitivo, sino sujeto a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición definitiva de la obra finalmente realizada.

En el contexto de los contratos de ejecución de obra con entes públicos, considero esclarecedora la distinción que efectúa la sentencia entre pago a cuenta y anticipo de pago. Mientras el primero puede responder a múltiples razones a tenor de los pactos contractuales habidos, al margen por completo de los anticipos de pago, éstos, por el

E S T U D I O S

contrario, tienen una significación muy concreta y delimitada según resulta de sus propios términos, sin que ni tan siquiera el pago anticipado haya necesariamente de entenderse incluido entre los pagos a cuenta, con lo que cualquier pretensión de identificarlos choca abiertamente con su respectiva significación.

10. CONCLUSIÓN.

Durante la última década se ha mantenido vivo el debate jurídico acerca del devengo del IVA en las certificaciones de obra motivadas por contratos con entes públicos, con doctrina judicial contradictoria y con doctrina científica que no cabe reputar de pacífica.

Sin embargo, en mi sentir, conforme he tratado de razonarlo en esta páginas y en ocasiones anteriores, la asimilación de las certificaciones de obra ejecutada a los pagos anticipados en el ámbito del IVA, resulta inadecuada por forzada y artificiosa ya que una cosa es pagar la obra hecha y, otra muy distinta, anticipar una cantidad antes de realizar la obra ya que éste y no otro es el sentido y alcance atribuible al anticipo de pago. De ahí que haya entendido, desde que se inició el conflicto, que el devengo del IVA es consustancial con la certificación de obra ejecutada.

La sentencia de 5 de marzo de 2001 viene a poner punto final –al menos por ahora- a una controversia que era necesario superar, ya que su incertidumbre generaba inseguridad jurídica a los contratistas de obras con entes públicos, al no saber exactamente a qué atenerse, y su desenlace lo considero adecuado, ponderado y justo, si se contempla, como corresponde, en una dimensión jurídica superadora de la mera literalidad.

