



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

## ESTUDIO

### El devengo del IVA en los contratos administrativos de obras

*Marta Villar Ezcurra*  
*Profesora Adjunta de Derecho Financiero y Tributario.*  
*Universidad San Pablo-CEU*

#### **Sumario:**

1. Consideraciones previas.
2. Diferencias entre devengo y exigibilidad.
3. La vinculación interpretativa de la sexta directiva.
4. El devengo en la Ley del IVA.
5. La atracción de las normas sobre contratación administrativa.
6. Criterios interpretativos de la Administración y los Tribunales.
7. Conclusiones.

## 1. Consideraciones previas

Las presentes reflexiones se formulan al objeto de precisar cuál es el momento en que ha de entenderse devengado el IVA en las obras que un contratista ejecuta para la Administración Pública. El problema interpretativo que se plantea consiste en la dificultad de dar un contenido uniforme a las expresiones «entrega de bienes» y «puesta a disposición», que determinan tanto el hecho imponible como la regla general del devengo para el Impuesto que consideramos. Y ello a pesar de que la misma Ley reguladora del IVA establece, con muy buen criterio, que la entrega de la obra ha de tener lugar «conforme a la legislación que les sea aplicable» (1) con la emisión consiguiente a la normativa sobre contratación pública.

Cualquier empresa constructora vinculada por un contrato de obras con la Administración sabrá que es sujeto pasivo del IVA y que ha de efectuar sus correspondientes entregas de obra ejecutada girando las cuotas de impuesto, lo que vendrá haciendo tan pronto como se certifique la buena recepción de la misma, su conformidad con las cláusulas contractuales que hayan regido la ejecución de la obra pública y, asimismo, el importe de la liquidación de la contraprestación.

El mismo proceder se seguirá en aquellos supuestos en los que resulten unidades de obra o excesos de medición no contratados inicialmente —en los que existe la denominada «producción pendiente de certificar»—, en los cuales no se gira el importe de IVA que corresponda hasta que se reciba de conformidad por parte de la Administración, liquidándose mediante la reglamentaria certificación.

Sin embargo, los términos de la normativa reguladora del IVA pueden provocar una gran flexibilidad aplicativa del Impuesto con la consiguiente incertidumbre de los contribuyentes respecto al diligente cumplimiento de sus obligaciones y deberes impositivos.

Con este planteamiento se abordará a continuación cuáles son los aspectos más problemáticos en la dinámica aplicativa de un Impuesto que ha de autoliquidarse por los propios sujetos pasivos y se desarrollarán los argumentos que permitan alcanzar las soluciones más coherentes en la determinación del devengo.

## 2. Diferencias entre devengo y exigibilidad

El significado del concepto de devengo sin duda es determinante para dar solución al problema que aquí se plantea. Pero, antes de acudir a los criterios que sobre el devengo vienen fijados en la Ley del IVA, entendemos necesaria una delimitación conceptual entre el «devengo» y la «exigibilidad» del Impuesto. La cuestión no es en absoluto baladí pues en nuestro estudio es especialmente importante el momento en el que la Administración contratante pueda llegar a determinar el importe de la «liquidación de la contraprestación» por la ejecución de obra, que concreta tanto la base imponible como el momento del devengo de la entrega de la obra. No ha de olvidarse que representa el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del mismo hecho imponible y ha de atenderse a la realización íntegra del hecho imponible para entender producido el devengo (2).

(1) Artículo 75.1.1.º de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 diciembre [RCL 1992, 2786]) señala que se devengará el Impuesto en las entregas de bienes «cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable».

(2) Vid. STC 126/1987, de 16 julio, F. 12.º

Que estamos ante conceptos distintos resulta avalado por la misma Ley del IVA, cuando en el artículo 75.2 establece una excepción a la regla general en virtud de la cual se sujetan a gravamen los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, realización que comúnmente, es determinante del devengo del Impuesto. Se acude a esta disposición para aplicarla a los abonos a cuenta o anticipos que se producen de conformidad con las cláusulas 54, 55, 56 y 57 del Pliego de cláusulas administrativas particulares en los contratos con las Administraciones Públicas, para de esta manera evitar la incoherencia que supone afirmar la existencia de un devengo anterior a la realización del hecho imponible (3).

Sobre el concepto del devengo, la Ley del IVA no se pronuncia, por lo que se ha de acudir a la Ley General Tributaria que, aun sin definirlo, lo considera como un elemento determinante de la deuda tributaria que debe ser fijado por ley (4). De varios de sus preceptos —básicamente artículos 28, 64 y 65 ó 124— se infiere que la obligación tributaria material —de pago— nace con la realización del hecho imponible, pero no resulta exigible hasta que por medio de un acto liquidatorio se determina el importe de la deuda tributaria y sólo a partir de este momento en la generalidad de los supuestos se concreta el derecho de crédito de la Administración tributaria (5). Solamente cuando se entienda realizado el hecho imponible es cuando debe entenderse nacida —que no exigible ni vencida— la obligación tributaria. El devengo, sin duda, sirve para fijar la ley aplicable y el nacimiento de las obligaciones que el mismo genere y también representa la dimensión temporal del hecho imponible.

Para las ejecuciones de obras públicas la propia Ley del IVA —artículo 75.1.2.º— precisa cuándo debe considerarse que se está ante entregas de bienes y cuándo ante prestaciones de servicios, circunstancia especialmente importante a efectos de la aplicación del criterio del devengo (6) y cuando se fija el devengo del IVA para las

(3) Existe toda una polémica doctrinal a propósito de este tema. Vid. como ejemplo, el contraste entre las opiniones de CORS y FERREIRO. El análisis que hace CORS MEYA, X. del devengo en: «Teoría del Devengo. El caso de los Impuestos municipales. Comentario a la STC 197/1992», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi núm. 69/1995, referido al IAE, al IBI y al IVTM, plantea, entre otras cuestiones la posible inconstitucionalidad de la determinación del «devengo adelantado» en estos impuestos, por contravenir el principio de igualdad recogido en el artículo 31 CE. El profesor CORS critica la «desnaturalización» del devengo que provoca el pronunciamiento recogido en la STC 197/1992, al afirmar que el devengo es «sin duda un elemento integrante del hecho imponible ... el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible», del que CORS infiere que se admite un «devengo adelantado». Precisamente, ésta es la sentencia que FERREIRO LAPATZA, J. J., menciona para explicar el devengo en su insistencia por repetir que «el tributo se devenga cuando una vez realizado el hecho imponible ha de considerarse nacida la obligación tributaria» (en la pg. 355 de su *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1994).

(4) El artículo 10, a) de la Ley General Tributaria enumera los elementos del tributo que habrán de ser definidos necesariamente por ley. Estamos ante la denominada «reserva de ley relativa» por cuanto no se formula en norma de rango constitucional.

(5) Vid. las consideraciones que, recientemente formula PÉREZ DE AYALA, J. L., en: *La dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho español*, Dickinson, Madrid, 1997, en particular, pgs. 93 y ss. En la recensión que de esta obra hace el profesor ALBIÑANA —que he tenido la suerte de conocer antes de su publicación en la LRDHFP—, precisamente se plantea la necesidad de que se profundice en el estudio de estas cuestiones en la dinámica aplicativa del IVA, sugerencia de la que traen causa estas líneas. Efectivamente, concluye el profesor ALBIÑANA: «espero y deseo que con la aportación de J. L. Pérez de Ayala se dé sustento teórico a la "exigibilidad" frente al "devengo" de gravámenes como el Impuesto sobre el Valor Añadido que sacrifican o han de sacrificar conceptos jurídicos a los pragmatismos tan en boga en la Unión Europea».

(6) Tratándose de entregas de bienes, se aplica la regla general de la puesta a disposición del adquirente o la que determine la legislación que en el caso particular resulte aplicable. Si estamos ante servicios, se hace una subdistinción: cuando el empresario aporta materiales en proporción superior al 20% de la base imponible se aplica la regla general de las entregas, en caso contrario, se aplica el criterio del momento en que se realicen los servicios.

entregas de bienes se acude, como regla general, a un concepto jurídico indeterminado —puesta a disposición—. Por mucho que se califique este Impuesto de «instantáneo» es difícil indicar a ciencia cierta dónde se sitúa ese momento —instante— en el tiempo, que determina la ley aplicable y el nacimiento de la obligación tributaria, así como cuándo ésta es exigible o ha de considerarse el crédito nacido, exigible y vencido.

A pesar de que parezca obvio, puede resultar clarificador aportar la perspectiva de la dinámica de la relación jurídica tributaria (7), para anotar respecto al IVA cuáles son los presupuestos legales del nacimiento, eficacia y vencimiento de la obligación tributaria, que resultan fijados de la manera siguiente:

1. Nacimiento-devengo: momento de la entrega del bien.
2. Eficacia: término inicial del período de pago: 1 de enero, abril, julio u octubre siguiente.
3. Vencimiento: término final del período de pago: 20 de enero, abril, julio u octubre siguiente.

En todo caso, el devengo constituye un elemento relevante de la obligación tributaria, que ha de llevar tras la declaración a la determinación de la base y de la deuda tributaria, quedando así diferenciado el nacimiento de la obligación impositiva —devengo del tributo— y el nacimiento de la obligación de pagar el importe de la deuda liquidada —devengo de la deuda— (8).

Puede concluirse así, que devengo del impuesto y exigibilidad del crédito tributario son conceptos distintos concretando el segundo el derecho de crédito de la Administración.

### 3. La vinculación interpretativa de la Sexta Directiva

El origen de la Ley del IVA española se encuentra en el ordenamiento comunitario. Razones de armonización fiscal de los Estados miembros de la —hoy— Unión Europea exigen que atendamos a los criterios contenidos en la Sexta Directiva sobre IVA (9) pues lo que allí se disponga y la interpretación que haya dado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, vincula a las interpretaciones de las normas de transposición y si alguna disposición de la norma interna fuere contraria a las de la Directiva, en la medida en que éstas sean incondicionales y suficientemente precisas (10), serán invocables por los particulares ante sus propios órganos jurisdiccionales.

(7) Seguimos sobre este particular los criterios sostenidos por el profesor PÉREZ DE AYALA, J. L.: *op. cit.* pg. 76.

(8) Vid. STS 9 octubre 1989.

(9) Directiva 77/388/CEE, de 17 mayo 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCEL núm. 145, de 23 de junio de 1977).

(10) Recordemos la jurisprudencia comunitaria, entre otros, en los asuntos *Marleasing*, as. C-106/1989, STJCE 13 noviembre 1990 (Rec. pgs. 4133 y ss.); *Van Duyn*, as. C-51/1976, STJCE 4 diciembre 1974 (Rec. pgs. 1327 y ss.); *Francovich & Bonifaci*, as. ac. C-6 y 9/1990, STJCE 19 noviembre 1991 (Rec. pgs. 5357 y ss.), en los que se reconoce la invocabilidad por los particulares frente a sus Administraciones de disposiciones contenidas en Directivas no transpuestas al ordenamiento interno o incorrectamente transpuestas.

El recurso a la Directiva sobre IVA y a la interpretación de la misma por el Tribunal comunitario resulta imprescindible, incluso cuando la transposición en el ordenamiento interno se haya realizado correctamente y no exista contradicción insalvable entre norma interna y comunitaria, o simplemente ante una laguna normativa.

La línea interpretativa marcada por el Tribunal de Luxemburgo vincula a todo órgano jurisdiccional o administrativo en el orden aplicativo (11) por mucho que la naturaleza política de sus poderes y su marcada línea teleológica o finalista por referencia a los principios y objetivos esenciales del Tratado, hayan sido objeto de críticas (12).

En el caso del IVA, estamos realmente ante un tributo de estructura comunitaria, que es aplicado por Administración y Tribunales internos desde las normas de transposición de la Sexta Directiva, con los esquemas conceptuales y las categorías tributarias del orden interno. De ahí que los riesgos de pervertir el sentido de las exigencias impuestas por la Directiva se acrecienta en mayor medida que en otras áreas o materias reguladas por normas de origen comunitario y sea tanto más necesaria una interpretación por vía jurisprudencial.

Aunque, por el momento, no se ha elaborado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una doctrina que permita definir desde el orden comunitario cuáles son las categorías tributarias y cómo deben entenderse los elementos esenciales del tributo —si éste fuera el caso estaríamos ante un verdadero Derecho tributario uniforme o unificado, al menos en los criterios de partida—, precisamente es en materia de IVA donde más ha ejercitado su facultad interpretativa en el orden tributario (13). Bien es verdad, que la Sexta Directiva por mucho que requiera de la interpretación del Tribunal, contiene sus propias disposiciones definitorias sobre conceptos tan esenciales como sujetos pasivos, hecho imponible, devengo y exigibilidad, base imponible, etc. con todo el valor que a este tipo de normas ha de otorgársele, pero no es menos cierto que la autonomía del Derecho comunitario no ha llegado a los límites de definir las categorías tributarias y los elementos del tributo con sus propios criterios a pesar de que las nociones jurídicas que emplea no tienen necesariamente el mismo sentido que en cada uno de los Derechos nacionales (14).

No queremos desaprovechar la ocasión para resaltar el esfuerzo del TJCE por conseguir una definición uniforme de determinados elementos del IVA. A esta finali-

(11) Vid. SSTJCE 27 marzo 1961, as.ac. C-28 a 30/1962 (Rec. pgs. 1-75 y 76); de 5 febrero 1963, as. C-26/1962 (Rec. pgs. 1-3 y ss.); o la de 1 abril 1993, as. C-260/1991 (Rec. pgs. 1-1885 y ss.).

(12) Hasta el punto en que se le ha reprochado su «activismo» y se le ha declarado responsable del desencadenamiento de la «guerra de los corderos», uno de los momentos de crisis más graves de la Comunidad en el que se puso en tela de juicio su propia autoridad. Vid. SINCLAIR, I.: «The role of the European Court in the Light of it Evolving Jurisprudence», *The Interpretation of the Community Law and the Role of the European Court*, U.K. Association for European Law, 1976, pg. 18.

(13) Buena prueba de ello resultan las afortunadas compilaciones de jurisprudencia comunitaria en materia de IVA y los análisis que de ella se están publicando. Vid., en particular, la del profesor Salvador RAMÍREZ GÓMEZ, publicada en 1997 por Aranzadi, donde se incluye un estudio sistemático de la misma y un análisis de su incidencia en la regulación española del impuesto, o las de los profesores Miguel Angel CAAMAÑO ANIDO y José Manuel CALDERÓN CARRERO, publicada también en 1997, en *La Ley-Actualidad*.

(14) Así se declaró por el TJCE en Sentencia de 6 octubre 1982, dictada en el asunto C-283/1981. Cilfit/Ministère de la Santé (Rec. pgs. 1-3415 y ss.).

dad ha hecho referencia el Tribunal en relación con las operaciones imponibles (15), con los sujetos pasivos (16) o con la base imponible (17).

Y con estas consideraciones de carácter preliminar es ya oportuno traer a colación la Sentencia del TJCE de 20 octubre 1993 (Balocchi) (18), que interpreta los artículos 10 (19) y 22.4.º y 5.º (20) de la Sexta Directiva. Estos preceptos disponen, por una parte, que el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes y, por otra parte, que los Estados miembros pueden establecer una excepción a la regla del pago en el momento de la presentación de la declaración periódica y percibir cantidades provisionales a cuenta. La sentencia declara contrario a estas disposiciones un sistema que transforme los pagos a cuenta en anticipos sobre transacciones no efectuadas (21).

Es importante subrayar que el Tribunal reconduce la cuestión planteada por vía prejudicial hacia la necesidad de establecer distinción entre, por una parte, los conceptos de devengo y de exigibilidad del Impuesto, que figuran en el artículo 10 y, por otra parte, el del abono del Impuesto, que se regula en el artículo 22. Se argumenta que el objetivo del artículo 10 de la Sexta Directiva no es la determinación del momento en que el Impuesto facturado por una operación determinada debe ser pagado a la Administración, sino que se refiere a la fecha en la que el crédito por el impuesto nace y no a la fecha en la que el impuesto debe ser pagado.

El Tribunal declara el efecto directo de los artículos 10 y 22.4.º y 5.º de la Sexta Directiva, considerando que ambas disposiciones son suficientemente claras, precisas e incondicionales, por lo que confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional para oponerse a una regulación nacional incompatible con ellos.

(15) Vid. STJCE de 8 febrero 1990, *Schipping and Forwarding Enterprise Safe, as. C-320/1988* (Rec. pgs. 1-285 y ss.), donde en relación al concepto entrega de bien como constitutivo del hecho imponible del IVA se otorga carta de naturaleza al concepto comunitario de la expresión «entrega de bienes» cuando se precisa que «el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho, como si fuera propietario del bien». En definitiva, se hace hincapié en el concepto de transmisión del poder de disposición con independencia de los ropajes jurídicos que revistan tal transmisión. La finalidad de la Directiva examinada a una definición uniforme de las operaciones imponibles puede verse comprometida «si la existencia de una entrega de bienes (...) estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil». Queremos advertir que tal conclusión se hace en relación al hecho imponible no al devengo concepto para el que se aplican otros criterios como se ha anticipado ya y se desarrollará más adelante.

(16) Vid. STJCE 4 diciembre 1990, *Van Tiem, as. C-186/1989* (Rec. pgs. 1-4363 y ss.), en particular apartado 25.

(17) Vid. STJCE 14 mayo 1985, *Van Dijk's Boekhuis/Staatssecretaris van Financiën, as. C-139/1984* (Rec. pg. 1405 y ss.), en particular apartado 20.

(18) Asunto *M. Balocchi/Ministero delle Finanze dello Stato, C-10/1992* (Rec. pgs. 1-5105 y ss.).

(19) Según el cual: «1. Se considerarán como a) devengo del impuesto. El hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto; b) exigibilidad del impuesto. El derecho que el Tesoro público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse. 2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes...».

(20) El apartado 4.º se refiere a las obligaciones de declaración que recaen en el sujeto pasivo y al contenido de ésta. Evitamos la transcripción literal de este largo apartado. Por su parte, el apartado 5.º recoge literalmente que «los sujetos pasivos deberán abonar el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta».

(21) El asunto versaba sobre la compatibilidad con la Directiva de una norma italiana que obligaba a los sujetos pasivos a abonar una cantidad a cuenta del 65% del IVA debido por la totalidad del año aunque el último mes o trimestre no hubiera transcurrido.

Aunque la Sexta Directiva permite fijar los pagos a cuenta materializándose los ingresos antes de terminado el ejercicio fiscal correspondiente, no es admisible que los ingresos se correspondan con cuotas no devengadas. La sentencia aclara que la posibilidad que ofrece el artículo 22.5.º de la Directiva de exigir pagos a cuenta debe respetar el principio de que sólo es exigible el IVA ya devengado, esto es, el correspondiente a hechos imponibles ya realizados (22).

La regla general en la Directiva es que los sujetos pasivos vengan obligados a pagar la cuota neta del IVA en el momento de la presentación de la declaración periódica (artículo 22.5.º), declaración que se presentará después de vencido el período fiscal, dentro de un plazo fijado por los Estados miembros, que no podrá exceder de dos meses. Excepcionalmente, se permite (mismo artículo 22.5.º) a los Estados miembros recibir cantidades provisionales a cuenta, que pueden referenciar en función del volumen de negocios realizados en el año anterior (23).

Entendemos que la decisión del Tribunal puede aportar luz al caso que nos ocupa. Sin duda podemos invocar los artículos 10 y 22 de la Directiva y las diferencias que marcan los conceptos de devengo, exigibilidad y pago del Impuesto, y en consecuencia afirmar que resultaría contraria a la Directiva interpretar que puede pretenderse que el sujeto pasivo calcule su base imponible por referencia a unos valores provisionales e indeterminados de un hecho imponible «entrega de obra» aún no devengado. Como se razonará más adelante, la coherencia interpretativa nos llevará a entender que el IVA ha de reputarse devengado con carácter general cuando se practique y se notifique la liquidación a que se refiere el artículo 148.1 de la Ley 13/1995, y excepcionalmente en función de las certificaciones y abonos a cuenta (artículo 145 de la Ley 13/1995) por la vía de los «pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible» (artículo 75.2 de la Ley del IVA).

#### 4. El devengo en la Ley del IVA

El artículo 75.1.1.º de la Ley del IVA establece que en las entregas de bienes se devengará el Impuesto cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable (24).

La puesta a disposición significa la puesta en poder y posesión del bien, la entrega material o realización de lo necesario para que el adquirente tome posesión del bien y obtenga la transmisión de la propiedad. Es preciso poner de relieve que con este criterio se abandona el de «transmisión del poder de disposición» con el que se define el concepto de entrega de bienes (artículo 8.º.1 de la Ley del IVA) acogiendo la proyección material del concepto al margen de la formalización jurídica que revista la entrega.

(22) El fundamento de este precepto y esta autorización a los Estados miembros, se justifica en evitar que se acumulen cantidades importantes de dinero público en manos de los sujetos pasivos, habida cuenta de que éstos actúan como meros recaudadores de impuestos por cuenta del Estado.

(23) El supuesto italiano recuerda al sistema español de pagos fraccionados para ciertas actividades profesionales y empresariales en el IRPF que se estableció por el artículo 62.1, a) del Reglamento del Impuesto. Esta disposición —y el sistema al que se obligaba— fue derogada por STS 12 noviembre 1993 considerando que el acudir a los rendimientos obtenidos en ejercicios anteriores para la determinación de bases tributarias «resulta ilógico» al introducirse «un factor histórico» ajeno al sistema de determinación de bases.

(24) Sobre los criterios interpretativos del devengo en el IVA vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *El impuesto sobre el valor añadido*, Deusto, 1994, pgs. 78 y ss., y con mayor extensión en: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pgs. 456 y ss.

La problemática que aquí se plantea recuerda la dificultad de comprensión de todas estas categorías y conceptos del orden tributario que especialmente se suscita en los tributos de carácter periódico, aquellos cuyo hecho imponible goza de una continuidad en el tiempo. En la STC 126/1987, de 16 julio, ya se afirmaba, con criterio sumamente esclarecedor, que en los hechos imponibles instantáneos el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, mientras que en los periódicos (o de ejercicio) el legislador puede situarlo al principio o al final del período impositivo, para pronunciarse sobre una cuestión más polémica como es la retroactividad.

El hecho imponible siempre consiste en el presupuesto necesario y suficiente para que nazca la obligación tributaria mientras que el devengo se refiere al momento en que debe reputarse nacida la obligación tributaria, que el legislador puede fijar al inicio o al final del período impositivo en el caso de los impuestos de ejercicio (25).

En el caso del IVA, por su propia y específica configuración, el devengo no sólo determina la fecha en que ha de entenderse realizado el hecho imponible, sino que condiciona el cumplimiento de las obligaciones de declaración y pago por parte del sujeto (artículo 167 de la Ley del IVA) y, con carácter general, el nacimiento del derecho a la devolución de las cuotas soportadas que excedan de las repercutidas. El devengo, además, señala el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas por repercusión (artículo 98.1 de la Ley del IVA).

Aunque estemos ante un impuesto de carácter instantáneo y no periódico, los conceptos de «entrega de bienes», «transmisión del poder y posesión», o la «puesta a disposición», no constituyen precisamente criterios que delimiten fácilmente —o resuelvan en la práctica— la determinación del momento exacto en el tiempo en que han de entenderse producidos, con lo que obliga a todos los que aplican el impuesto, ya sea a los propios sujetos pasivos sobre los que pesa la obligación de autoliquidar el impuesto o a la Administración, a un ejercicio hermenéutico que dificulta el cumplimiento exacto y puntual de sus obligaciones tributarias.

Sin perjuicio de la necesidad de atender como elemento interpretativo de primer orden a las disposiciones de la Sexta Directiva sobre IVA, de lo que nos hemos encargado en el apartado anterior, los criterios interpretativos han de reconducirse a la teoría general de la interpretación de las leyes y en tanto los conceptos no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (artículo 23 de la Ley General Tributaria).

Ocurre que el devengo que estamos analizando fija el momento de éste, como regla general, en la fecha en que se transmite el poder de disposición. Tal regla es aplicable en el caso de los contratos mercantiles traslativos del dominio (artículo 337 del Código de Comercio), respecto a los que el momento de la puesta a disposición puede coincidir con la entrega material o producirse en un momento anterior, con el mero ofrecimiento de esa entrega, a realizar, bien en el establecimiento del vendedor, bien en el lugar convenido al efecto. La regla de la normativa aplicable a otros contratos que no sean de carácter mercantil afecta, por ejemplo, a los contratos civiles de compraventa, respecto a los cuales la norma del devengo ha de entenderse referida al

(25) En lo que cabría considerar una «ficción legal». Vid. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970.

momento de la puesta de poder y posesión del comprador (artículo 1462 CC) con independencia de la adquisición de titularidad pues así lo exige la expresión «puesta a disposición» que utiliza el Código Civil. Así, por ejemplo, para las ejecuciones de obra civil que constituyan entregas (según las reglas de la Ley del Impuesto) el devengo se producirá en el momento en el que la obra ejecutada se ponga en posesión del que la encargó.

Para el caso de los contratos administrativos, regirán, asimismo, las normas que resulten aplicables, por imperativo del último inciso del citado artículo 75.1.1.º Se ha reconocido de esta manera por la doctrina (26) y se ha afirmado por la Administración y los Tribunales (27). Entendemos que la literalidad de este precepto permite sostener que existen dos criterios para la determinación del devengo en el caso de entregas de bienes: el primero, que se aplica con carácter general, consiste en atender al momento de puesta en disposición, y el segundo, que atiende a la legislación aplicable que determina cuándo ha de entenderse que se efectúa la entrega del bien, sin que necesariamente haya de resultar identificado el concepto con el de puesta a disposición (28).

Desde esta perspectiva en la medida en que los contratos administrativos de obra aparecen regulados al detalle por su propia normativa, imponiéndose obligaciones y reconociéndose derechos para ambas partes, habrá que estar a las exigencias de la misma para interpretar cuándo ha de reputarse realizado el presupuesto fáctico, la entrega de obra.

Avanzando en nuestro razonamiento e interpretando la norma española conforme a las exigencias de la Sexta Directiva cabe sostener, como señala ALBIÑANA (29), que ésta ha optado por circunscribir el «devengo del impuesto» a los estrictos supuestos imponibles construyendo la «exigibilidad» del mismo al margen del «devengo» pero en consideración a él, ya sea anticipando la «exigibilidad» al «devengo» ya sea retrasando la «exigibilidad» respecto del «devengo». Sobre estas cuestiones insistiremos.

## 5. La atracción de las normas sobre contratación administrativa

Según se ha avanzado en el apartado anterior, el criterio de determinación del devengo de la Ley del IVA remite implícitamente a las normas que resulten de aplicación para fijar el momento del devengo en el supuesto de los contratos de obras en los que interviene la Administración Pública. Habrá que atender por tanto, a los criterios que allí se determinen respecto al momento en que ha de entenderse efectuada la entrega de bienes.

La nueva Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (Ley 13/1995), dedica el libro I a los contratos de las Administraciones Públicas en general, y dispone en su artículo 111 lo siguiente:

«1. 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 la totalidad de su objeto (30).

(26) Este criterio se mantiene por Enrique ABELLA POBLET y Joaquín DEL POZO LÓPEZ en: *Manual del IVA*, vol. I, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 1996 pg. 573.

(27) Vid. como ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 6 octubre 1993, 10 febrero 1994, 13 enero 1994, 10 noviembre 1994, o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 mayo 1995.

(28) Como ocurre en el caso de los contratos civiles.

(29) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario* ..., pg. 458.

(30) Esto a nuestro juicio, significa que no puede existir plena entrega de la obra del receptor si éste no ha dado su aprobación a la obra realizada.

2. En todo caso su constatación exigirá por parte de la Administración un acto formal y positivo de recepción o conformidad la entrega dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato (31)».

A su vez, el artículo 147 que se incluye en el conjunto de disposiciones reguladoras del contrato de obras, establece que:

«1. A la recepción de las obras a su terminación y a los efectos establecidos en el artículo 111.2 concurrirá un facultativo designado por la Administración (...).

2. Si encuentra las obras en buen estado y con arreglo a las prescripciones previstas, el funcionario técnico designado por la Administración contratante y representante de ésta las dará por recibidas, levantándose la correspondiente acta y comenzando entonces el plazo de garantía.

5. Podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases al uso público, según lo establecido en el contrato».

Por su parte, el artículo 148.1 recoge que:

«Dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha del acta de recepción deberá acordarse y ser notificada al contratista la liquidación correspondiente y abonarse el saldo resultante, en su caso».

En nuestra opinión, el «acta de recepción» constituye el «acto formal y positivo» que exige el artículo 111.1 antes referido. En cuanto a la «liquidación», en tanto no se practique por la Administración Pública, esta última no es deudora de cantidad —líquida— alguna, ni se han aplicado los precios resultantes de la medición, ni las demás condiciones económicas previstas en el contrato. Por ello, para que la Administración pueda actuar de acuerdo con las exigencias del artículo 148, el contratista habrá de comunicar con una antelación de 45 días «la fecha precisa de la finalización de la obra», según la cláusula 70 del Pliego que aprobó el Decreto 3854/1970, de 31 diciembre.

Así pues, la nueva Ley en materia de contratación pública, modifica el sistema anterior respecto al cumplimiento del contrato de obras (32). En efecto, el sistema anterior se caracterizaba por la recepción de la obra en dos fases, provisional y definitiva, y se sustituye por un solo acto de recepción, que puede aplicarse también a aquellas partes de las obras «susceptibles de ser ejecutadas por fases» que hayan sido ejecutadas en los plazos parciales y «que puedan ser entregadas al uso público según lo establecido en el contrato» (artículo 147.5). La recepción de las obras determina, entre otras muchas cosas, la obligación de la Administración de practicar, en el plazo máximo de seis meses, la liquidación correspondiente y abonar al contratista el saldo resultante (artículo 148.1), una vez deducidos los pagos parciales.

La recepción, constituye así un acto formal solemne, aunque la jurisprudencia ha admitido también excepcionalmente la recepción tácita en los casos en que la

(31) Naturalmente, el posible incumplimiento de la Administración del plazo fijado no podrá acarrear los efectos propios del silencio administrativo positivo.

(32) Sobre esta cuestión y sus implicaciones en el orden administrativo, puede consultarse la colaboración del profesor Jesús Leguina Villa: «La extinción del contrato de obras» en: *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, dirigidos por Rafael GÓMEZ-FERRER MORANT, Civitas, Madrid, 1996.

Administración manifieste con hechos concluyentes la aceptación de la obra (33). Previamente a ésta, como hemos señalado, cuando las obras ya se hayan terminado «a satisfacción de la Administración» (artículo 111.1), por encontrarse en buen estado y con arreglo a las «prescripciones previstas, el funcionario técnico dará por recibidas las obras y se levantará la correspondiente acta y comenzando el plazo de garantía» (artículo 147.2).

Lo anterior permite interpretar que el IVA se devenga en el caso de entrega de obras contratadas por una Administración Pública en el momento en que se certifique la buena recepción de la misma, su conformidad con las cláusulas contractuales que hayan regido la ejecución de la obra pública y se haya practicado la liquidación de la contraprestación. Si resultan unidades de obra o excesos de medición no contratados inicialmente —en los que existe la denominada «producción pendiente de certificar»—, se seguirá el mismo criterio fijándose el devengo del importe del IVA que corresponda cuando éstos se reciban en conformidad por parte de la Administración, liquidándose mediante la reglamentaria certificación.

A esta conclusión no cabe oponer que el IVA atiende a la transmisión real de los bienes y no a los efectos financieros que dicha transmisión ocasiona. No estamos afirmando que sea aplicable el criterio de caja en la fijación del devengo sino que la especificidad de la contratación administrativa y la sucesión y concatenación de procedimientos exigidos por la Ley 13/1995, para que el contrato se cumpla y la entrega sea eficaz, exigen que el precio sea cierto y que se practique la liquidación de la contraprestación.

El artículo 80.4.º de la Ley del IVA que obliga a fijar el precio aplicando criterios fundados está previsto para supuestos excepcionales en los que subyace un comportamiento irregular o infrecuente del sujeto pasivo y por ello se le imputa la obligación de fijar provisionalmente el importe de la contraprestación, y no puede aplicarse sin más a los casos normales u ordinarios. Otra interpretación generaría a los sujetos pasivos que deben autoliquidarse el impuesto una auténtica cadena de correcciones que resultarían contrarias al principio de certeza que se impone a nuestro ordenamiento. No hemos de olvidar que el hecho imponible no puede estimarse plenamente establecido sin que ofrezca todos los datos necesarios para practicar la liquidación de la correspondiente cuota o deuda tributaria.

Si la sentencia «Balocchi» del TJCE considera contrario a la Directiva un sistema que convierta las cantidades a cuenta en anticipos por operaciones no realizadas, partiendo de un supuesto en el que la normativa imponía al sujeto pasivo a abonar una cantidad a cuenta calculada en función del volumen de negocios que se realizaría durante un período aún no transcurrido, sería lógico que resultara igualmente contrario a la Directiva un sistema que obligara al sujeto pasivo a calcular su base imponible en función de unos valores que «a priori» sabe incorrectos y que resultarán determinados al liquidar la Administración la contraprestación derivada de la recepción de la obra.

Importa, además, anotar que el gravamen de las certificaciones de obra no se produce hasta el pago de las mismas. Ampararía un tratamiento tributario discriminatorio e incoherente la radical diferencia que existe entre un «pago a cuenta» (devengo

(33) Vid. a modo de ejemplo, STS 12 febrero 1990.

al cobro y por su importe) (34) y la mera recepción de la obra sin liquidación de su importe (como determinante del devengo sin concreción de la base imponible) (35).

Unas breves anotaciones merecen las aludidas certificaciones de obra. Aunque constituyen un documento (artículo 145.1 de la Ley 13/1995) y, por tanto su naturaleza es formal y no constitutiva, es importante reflejar su trascendencia en la vida de los contratos administrativos. Permiten eludir la prohibición legal en que se encuentra la Administración Pública de no pagar, ni anticipar pago alguno en tanto no se haya ejecutado íntegramente la obra contratada (artículo 43.2 de la Ley General Presupuestaria) y lo que es más importante al objeto de la perspectiva del problema que se aborda, han de estar precedidas de cierto reconocimiento y aun prueba de la obra ejecutada, que así son acreditadas mediante la certificación de obra aunque sea «a cuenta». Si tales requisitos han de observarse para expedir el mencionado documento, no puede pretenderse que la medición final, la aprobación o la recepción de la obra totalmente realizada ya, sean sustituidas por una simple acta de recepción que tan sólo acredita ese mismo acto, la recepción, sin que sean predicables otros efectos.

Además, según doctrina de la Dirección General de Tributos (36) y del Tribunal Económico-Administrativo Central (37), e incluso de los Tribunales Jurisdiccionales (38) la cuota por IVA debe calcularse de acuerdo con el tipo de gravamen que rija en el momento del pago de cada certificación, y que también exigirá conocer el importe de la contraprestación mediante la liquidación a que se refiere el artículo 48.1 de la Ley 13/1995.

En definitiva, si el devengo se fija en el momento de la entrega de la obra (artículo 75.1.1.º de la Ley del IVA) es manifiesto que la Administración Pública nada adquiere en tanto no notifica al contratista la liquidación correspondiente y, por consiguiente, hasta ese momento no hay negocio traslativo, ni la obra puede entenderse entregada (39).

## 6. Criterios interpretativos de la Administración y los Tribunales

Aparte de los criterios interpretativos que se han avanzado en apartados anteriores y a los que nos remitimos, las Resoluciones del TEAC han considerado que «la expe-

(34) Excepcionalmente aplicable por imperativo del artículo 75 de la Ley del IVA. Afecta a los abonos a cuenta conforme a las cláusulas 54, 55 y 56 del Pliego de cláusulas administrativas particulares en los contratos con las Administraciones Públicas.

(35) Vid. Juan ZURDO RUIZ-AYÚCAR: *Tratado sobre el IVA, Centro de Estudios Financieros*, Madrid, 1993, pgs. 295 y ss.

(36) Vid. el criterio de la contestación a una consulta sobre contratos de tracto sucesivo con entidades públicas, de 3 de febrero de 1993, en la que se determinaba la fecha del devengo a los efectos de la aplicación del tipo impositivo, en función de las fechas de los pagos; o la más reciente de 22 de febrero de 1996, aunque esta última distingue dos supuestos, según la certificación suponga o no la puesta de la obra a disposición del cliente. En el primer caso el devengo se fija al momento de la expedición y en el segundo al del cobro. El criterio no nos parece en este punto adecuado ni conforme con la nueva Ley 13/1995, pues en ella sólo se prevé un supuesto de recepción parcial cuando las obras son susceptibles de ejecución por fases.

(37) Por ejemplo, Resolución de 6 enero 1993, en la que se aplicó el tipo de gravamen vigente en el momento del pago de las certificaciones expedidas a lo largo de la ejecución de determinada obra pública. O las de 3 febrero, 10 marzo, 15 ó 29 abril, todas ellas de 1993, cuyos criterios se reiteran en las de 22 de junio de 1995 ó 13 de diciembre del mismo año.

(38) Vid. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que atiende a la fecha del pago, de 31 de octubre de 1995, o la del de Castilla-La Mancha, de 5 diciembre 1995, donde se apunta que en el supuesto de abono mediante transferencia bancaria, se ha de estar al momento en que su importe ingresa en el patrimonio del acreedor, y no a la fecha en que se cursa la orden de transferencia.

(39) No en vano la STS 30 enero 1991 declaró que la transmisión ha de realizarse con las facultades

dición de certificaciones de obra no da lugar a devengo alguno que no se produce hasta el pago de las mismas o hasta la entrega» (6 de octubre de 1993), y que «el devengo se produce con la recepción provisional de las obras» (10 de noviembre de 1994). La Audiencia Nacional, por su parte, en Sentencia de 24 mayo 1996, consideró que el devengo del IVA se producía en el momento de la recepción de la obra, pero por referencia a los artículos 170 y 172 del Reglamento General de Contratación del Estado que establecían un sistema de recepción provisional y definitivo de las obras que actualmente ha desaparecido. Igual comentario cabe hacer respecto a las distintas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la «recepción» a que se refiere el artículo 147.5 de la Ley 13/1995, no puede ser otra que la del artículo 111.1 con todas sus exigencias, siempre que se trate de fase que pueda ser entregada al uso público, pues en otro caso no cabe la realización de la totalidad del objeto del contrato. Por último, conviene recordar que en el acta de recepción o conformidad del artículo 111.2 de la Ley referida, no hay liquidación, ni por lo tanto, importe de la cantidad reconocida como pendiente de pago por la Administración Pública.

Parece claro que la doctrina administrativa más reiterada ha venido entendiendo que en las certificaciones de obra el devengo del impuesto se produce en el momento efectivo del pago y no con la expedición de la certificación. Teniendo en cuenta que tales certificaciones de obra se expiden precisamente para acreditar el tramo de parte de obra efectivamente realizada resultaría incoherente mantener un criterio distinto en el caso de las liquidaciones que concretan la cantidad pendiente de pago de la Administración. Precisamente, en este supuesto, el acta de recepción no hace sino las veces de la certificación de obra, acreditando que la obra se ha realizado conforme a las cláusulas del contrato.

La Resolución de la Dirección General de Tributos, de 22 febrero 1996, en su último inciso, afirma además que «el precio de la adjudicación ha de entenderse —precio cierto— (40) con las modificaciones contractuales que pudieran afectarle tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, como consecuencia de la aplicación de las normas legales existentes al efecto», con lo que refrenda nuestro argumento de que debe quedar cuantificado, liquidado, el importe de la contraprestación para que el contrato pueda llegar a cumplirse con todos sus efectos.

Finalmente, advertir que sólo pueden acogerse los criterios interpretativos de la doctrina administrativa y judicial anterior a la nueva Ley 13/1995, siempre y cuando los mismos refieran a supuestos de hecho que puedan extrapolarse a la regulación actual de la contratación de obras de carácter público. De otro modo se estarían imponiendo criterios pensados y decididos sobre presupuestos fácticos y normativos absolutamente dispares.

## 7. Conclusiones

1.º El devengo del IVA que se contempla en el artículo 75.1.1.º de la Ley del Impuesto, cuando se trata de ejecuciones de obra contratadas por la Administración Pública, ha de referirse a lo previsto en la Ley 13/1995, de 18 mayo, que exige de la

atribuidas al propietario, es decir, a título de dueño según el lenguaje del Código Civil.

(40) Este inciso es nuestro.

Administración Pública receptora de la obra que practique la correspondiente liquidación y la notifique al contratista según dispone el artículo 148.1 de esta Ley.

2.º La exigibilidad del pago de las cuotas de IVA por las otras públicas ha de conectarse con el momento en el que se cumplen los términos del contrato y se recibe con satisfacción la obra por parte de la Administración Pública, con arreglo a lo que disponen los artículos 111.1 y concordantes de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas actualmente en vigor.

3.º En la actualidad, se devengará el IVA bien en función de las certificaciones y abonos a cuenta (artículo 145 de la Ley 13/1995) por la vía de los «pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible» (artículo 75.2 de la Ley del IVA), bien cuando se practique y se notifique la liquidación a que se refiere el artículo 148.1 de la Ley 13/1995.

4.º Los criterios administrativos y las decisiones judiciales que pudieran ser de aplicación al caso estudiado, en la medida en que vayan referidos a normativa sobre contratos administrativos que actualmente no están en vigor, no pueden considerarse válidos.

5.º Las anteriores conclusiones se amparan en los argumentos siguientes:

a) en la aplicación de la legislación sobre contratación administrativa por atracción del último inciso del artículo 75.1.1.º de la Ley del IVA.

b) en que el término «devengo» en sentido tributario puede referirse tanto al momento determinante de la Ley aplicable como al momento en que nace la obligación tributaria sin que se confunda nacimiento y exigibilidad de la obligación.

c) en la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a la Sexta Directiva y en el efecto directo de los artículos 10 y 22.4.º y 5.º de la misma.

d) en las modificaciones que la Ley 13/1995 ha introducido en la regulación de los contratos administrativos y en la medida en que las recepciones provisional y definitiva han sido sustituidas por un «acto formal y positivo del objeto contractual».