



**CONSULTA 5/2010.**

**INFORME DE LA I.G.A.C. DE 24 DE AGOSTO DE 2010.**

- **Se resuelve consulta sobre la necesidad de emitir por parte del contratista adjudicatario de un contrato de obra, facturas de anulación y rectificación de las certificaciones emitidas en los meses de marzo, abril, mayo y junio, al no haberlas cobrado a fecha 1 de julio, por entender que están obligados a aplicar el nuevo tipo impositivo del IVA del 18%.**

---

---

Se ha recibido en esta Intervención General consulta formulada por el Subdirector de Gestión Económica e Infraestructuras del Servicio Cántabro de Salud, sobre la necesidad de emitir por parte del contratista adjudicatario de un contrato de obra, facturas de anulación y rectificación de las certificaciones emitidas en los meses de marzo, abril, mayo y junio, al no haberlas cobrado a fecha 1 de julio, por entender que están obligados a aplicar en nuevo tipo impositivo del IVA del 18%.

La consulta planteada enlaza con las múltiples dudas y discrepancias existentes sobre el momento de devengo del impuesto en los contratos públicos de obras. Las opiniones doctrinales y jurisprudenciales han oscilado entre la expedición de la certificación de obra y el de la realización del pago como momento determinante del tipo de gravamen aplicable.

Las sentencias de Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 y de 27 de enero de 2003 recogían la doctrina de la expedición o emisión de las certificaciones, y no del abono, como momento del devengo del IVA. La tesis contraria, antes apuntada, sin embargo, ha encontrado sustento en diversas Resoluciones de la Dirección General de Tributos, entre las que cabe destacar la número 1013/2005 de 6 de junio que literalmente afirma que *“cuando se produzcan pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos”*.

La incidencia de la adopción de uno u otro criterio en el proceso de gasto y pago de la Administración se hace evidente, precisamente, en coyunturas de modificación de los tipos de gravamen como la que se ha producido en los meses de junio a julio, ya que las facturas emitidas por los contratistas de cara al reconocimiento de las obligaciones derivadas de certificaciones de obra si se expiden antes del 1 de julio aplicarán un tipo impositivo que, con casi toda probabilidad debido al lapso de tiempo que va transcurrir entre su emisión y su pago, será diferente al vigente en este último momento.

Ello no obstante, de cara al eficaz desenvolvimiento de la función interventora, el criterio que defiende el momento de pago presenta en su aplicación práctica ciertas dificultades relativas al momento en que se expide la factura.

Establece el artículo 88.3 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido que *“la repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo”*, expedición que, según se deriva del artículo 9 del Real Decreto 1426/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de

facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe efectuarse en el momento en que la operación se realiza, o lo que es lo mismo, al devengarse el impuesto. Lo dicho supondría que la emisión de la factura, (si se defiende el devengo del impuesto en el momento del pago), tendría lugar al realizarse el pago por parte de la Administración, lo cual choca con la regla del servicio hecho que guía el proceso de gasto administrativo regulado por las distintas leyes reguladoras de las Finanzas<sup>(1)</sup> que exige la previa justificación documental de la obligación para hacer viable su reconocimiento, .

En esta línea, la Intervención General de la Administración del Estado en su informe de 11 de junio de 2001 concluyó que *“la factura debe ser expedida por el contratista previamente al reconocimiento de la obligación que se deriva de las certificaciones de obra, y ello porque la legislación vigente en materia de ejecución de gasto público hace necesaria una justificación documental previa al reconocimiento de toda obligación, siendo la expedición de la correspondiente factura la única forma de que la obligación de pago del IVA quede documentalmente acreditada, pues es ésta la forma en que debe efectuarse la repercusión del impuesto”*.

Sin duda, la tesis que defiende el devengo del IVA en el momento del pago, parte de la consideración de las certificaciones de obra como pagos anticipados, lo que provoca que, de acuerdo con el contenido del artículo 75 de la Ley reguladora de este impuesto, este devengo se produciría en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos. No obstante lo anterior, este Centro Directivo no comparte este criterio, al considerar que las certificaciones no son pagos anticipados, sino pagos a cuenta, tal y como los define el artículo 215 de la Ley 30/2007, de Contratos del sector público, lo que conlleva, y así se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas Sentencias<sup>(2)</sup> 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 y su pago – el de las certificaciones- ... aunque tengan la consideración de “pagos a buena cuenta” no son pagos anticipados ya que 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 expida la certificación, el contratista pueda exigir el pago a cuenta de la obra realizada.”*

Después de diversas sentencias del Tribunal Supremo que oscilaban entre el criterio del devengo en el momento de expedición de la certificación o de su pago, finalmente el Tribunal Supremo, en Sentencia de la Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-12-2009, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, reitera la consideración de que *“la expedición de la certificación supone la entrega a la Administración de las unidades de obra ejecutadas, que puede disponer de ellas a título de dueño, momento en el que se produce el devengo, según dispone la normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido”*, por lo que se ha estimado preciso, por razones de seguridad jurídica, determinar como criterio de devengo del impuesto el de la expedición de la certificación, razón por la cual, en la *Instrucción conjunta de la Intervención General y de la Secretaría General de la Consejería de Presidencia y Justicia de la Comunidad Autónoma de Cantabria, en relación con el incremento de los tipos de IVA establecido por el artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y su incidencia en la tramitación de los expedientes de contratación, de 15 de julio de 2010*, se establece que, todas las certificaciones de obra que se expidan a partir del 1 de julio del presente año deban gravarse conforme a los nuevos

<sup>(1)</sup> Art. 71 de la Ley 14/2006, de 24 de Octubre, de Finanzas de Cantabria..

<sup>(2)</sup> T.S.- S. de 30-6-2003, y S. de 16-4-2004.



tipos impositivos, extremo que debe tenerse en cuenta a la hora de fiscalizar el gasto en la fase de reconocimiento de la obligación y, también, respecto la exigencia de incluir ese mayor gasto en el expediente adicional de gasto que, en su caso, hubiere que tramitar.

De esta manera se solventa, la problemática con la que los interventores pudieran encontrarse en la fiscalización del reconocimiento de una obligación que traiga causa de una certificación de obra emitida antes de la entrada en vigor de la modificación de los tipos del IVA, de tal forma que, si se lleva a cabo antes del 1 de julio procederá verificar que el IVA que se aplica es el 16 ó el 7 por ciento, mientras que si se produce con posterioridad habrá que exigir que las certificaciones se graven al 18 ó al 8 por ciento, según el tipo que, por razón del bien o servicio de que se trate, corresponda.

En conclusión, deberá tenerse en consideración lo dispuesto en la Instrucción conjunta de 15 de julio de 2010 (BOC de 19 de julio), que se transcribe parcialmente a continuación:

“6.Expedientes de contratación adjudicados definitivamente al 16% o 7%:

6.1. Facturación:

En contratos administrativos de obras (tracto único):

A efectos tributarios, para las certificaciones que se expidan a partir del 1 de julio de 2010, las facturas asociadas a las mismas irán con el tipo del 18% o el tipo reducido correspondiente.

En sentido contrario al expuesto, las certificaciones que se expidan con anterioridad al 1 de julio acompañarán la factura correspondiente a la que será aplicable el tipo del 16% o 7%, con independencia de la fecha de emisión de dichas facturas.

Las certificaciones finales y las certificaciones de liquidación irán acompañadas de factura a la cual se aplicará el tipo de gravamen vigente al tiempo de la recepción.

En contratos de servicios, de suministros (a excepción de tracto único) y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado: Se estará a la fecha de exigibilidad establecida en el contrato.”

Santander, a 24 de agosto de 2010.  
**LA INTERVENTORA GENERAL**

Fdo.: *Gema Uriarte Mazón.*