

Dictamen 54/94 (Ref. A.G. MOPTMA). Diferencias en cuanto al devengo del IVA según si se trata de certificaciones mensuales de obra o de recepción provisional de la obra.

«El artículo 14 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone en su apartado 1 que `se devengará el Impuesto: 1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable... 2º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan ...', añadiendo el apartado 2 del mismo artículo que `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 importes efectivamente percibidos'. El artículo 27.3 de la Ley citada establece, por su parte, que `el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo'.

A la vista de estos preceptos, y dada la regulación específica del contrato administrativo de obras, resulta que el devengo del tributo (y, por tanto, la aplicación del nuevo tipo impositivo), se produce en el momento del pago del importe de cada certificación de obra, que tiene el `concepto de pago a buena cuenta', según la terminología del artículo 142 del Reglamento General de Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre» (Dictamen de 11 de noviembre de 1.992, ref. A.G. Servicios Jurídicos Periféricos 8/92).

En el dictamen de este Centro que acaba de transcribir-se parcialmente se pone de manifiesto, como lo hace el TEAC en la resolución de que aquí se trata, el carácter de pago anticipado de las liquidaciones derivadas de las certificaciones mensuales de obra, en cuanto que reflejan lo que la Jurisprudencia ha denominado «la realidad objetiva del desarrollo y ejecución de las obras» (sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1992, ref. La Ley 1992-3, 716). Dicho criterio fue igualmente acogido por la Circular 2/92, de 22 de enero, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, dictada con motivo de la variación del tipo impositivo general del IVA del 12 al 13 por 100 por Ley 31/1991, de 30 de diciembre. En ella se estableció que «en las certificaciones expedidas después del 31 de diciembre de 1991, la cantidad a abonar por las entidades públicas será la que resulte de añadir al precio cierto la cuota del Impuesto calculada al tipo del 13 por 100. Asimismo, en las certificaciones de obra expedidas antes del día 1 de enero de 1992, satisfechas con posterioridad a dicha fecha y que no correspondan a entregas de obra, totales o parciales, efectuadas antes de 1992, la cantidad a abonar será, igualmente, la que resulte de añadir al precio cierto la cuota del impuesto calculada al 13 por 100». De este último párrafo se desprende, a contrario, que cuando la certificación se corresponde con una entrega parcial o total de la obra sería de aplicación el tipo impositivo vigente en el momento de la entrega.

Tal y como se ha expuesto en el fundamento anterior, es necesario distinguir entre el devengo del Impuesto en el caso de certificaciones mensuales de obra expedidas al amparo del artículo 142 del RCE y el devengo cuando se trate de una liquidación por recepción provisional de la obra.

En el primer caso, efectivamente se trata de pagos anticipados, a cuenta de la liquidación final que en su día resulte, y derivados de las certificaciones mensuales en cuanto «liquidaciones parciales y provisionales de la contrata que la Administración realiza en vista de la debida continuación de la obra» (sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1990, ref. La Ley 1991-1, 658). En estas certificaciones mensuales la Administración se limita a reconocer la cantidad de obra ejecutada desde la expedición de la anterior certificación, «sin suponer en forma alguna aprobación y recepción de las obras que comprenda» (cfr. párrafo tercero del artículo 142 RCE).

De lo anterior se deriva, efectivamente, que el devengo se produce en el momento del pago, siendo de aplicación el apartado dos del artículo 14 de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (durante la vigencia de dicha Ley), por lo que habría de estarse al tipo de gravamen vigente en dicho momento.

Ahora bien, en el caso sometido a consulta no se trata de una certificación mensual expedida al amparo del artículo 142 RCE, sino de la realización de la recepción provisional de las obras y la consiguiente liquidación, prevista en el artículo 172 RCE, a cuyo tenor «recibidas provisionalmente las obras se procederá seguidamente a su medición general y definitiva, con asistencia del contratista o de un representante suyo, formulándose por el facultativo de la Administración director de las obras en el plazo de seis meses desde la citada recepción la liquidación provisional de las realmente ejecutadas, tomando como base para su valoración las condiciones económicas establecidas en el contrato.»

Es decir, que frente a las certificaciones mensuales, en las que se aprecia la continuación de la ejecución de las obras y de las que derivan pagos anticipados dirigidos, fundamentalmente, a lograr que el constructor vaya recuperando u obteniendo parte del precio a medida que va cumpliendo con la obligación de ejecutar las obras, en vez de tener que esperar hasta el final para cobrar el precio total del contrato, la certificación que deriva de la recepción provisional supone una terminación, al menos en principio, de la obra. Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de marzo de 1988, «en términos generales, y ésta es su significación ordinaria, la recepción provisional se produce una vez que las obras se hallan terminadas (artículo 54.1 LCE), implicando, pues, ante todo, una primera apariencia, no definitiva, del buen desarrollo del contrato...» (ref. La Ley 1988-2, 536).

La recepción provisional implica, en consecuencia, la finalización de los trabajos de ejecución de las obras, y la liquidación que de la misma resulta implica el pago derivado de la terminación y de la puesta a disposición y entrega de la obra, ya que como resalta el párrafo tercero del artículo 172 RCE, «si se encuentran las obras en buen estado y con arreglo a las prescripciones previstas, el funcionario (...) las dará por recibidas provisionalmente y se entregarán al uso público o servicio correspondiente, comenzando entonces el plazo de garantía». A ello no obsta el carácter provisional de la recepción y de la consiguiente liquidación, puesto que la provisionalidad deriva simplemente del hecho de la existencia de un plazo de garantía que comienza y se extingue automáticamente, en los términos señalados por el RCE, de modo que hasta que no transcurra éste no se producirá la recepción y liquidación definitiva. Distinta es, por ello, esta «provisionalidad» que acaba de ser examinada, de la «provisionalidad» de las certificaciones de obra expedidas mensualmente.

De este modo, cabe afirmar que en la liquidación provisional derivada de la recepción de la obra el precepto a aplicar en orden al devengo no era, durante la vigencia de la Ley 30/85, el apartado 2 del artículo 14 de la misma, sino el apartado 1 del mismo en su número 1º (que fija el devengo en las entregas de bienes «cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que sea aplicable») o bien en su número 2º (que para las prestaciones de servicios refiere el devengo a «cuando... , en su caso, tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan»). A este respecto, ha de recordarse que mediante la recepción provisional, conforme se acaba de ver, la obra ejecutada se pone a disposición de la Administración, destinándose al uso o servicio público previsto; ya está, en consecuencia, en posesión de la Administración, sin perjuicio de lo que pueda resultar del plazo de garantía y de la recepción definitiva (la cual no tiene por qué implicar necesariamente una nueva liquidación, sino tan sólo si existe un saldo resultante en favor de alguno de los contratantes).