



Roj: **STS 1197/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1197**

Id Cendoj: **28079130042021100107**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **24/03/2021**

Nº de Recurso: **6689/2019**

Nº de Resolución: **427/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 6919/2019,**  
**ATS 3142/2020,**  
**STS 1197/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Cuarta**

#### **Sentencia núm. 427/2021**

Fecha de sentencia: 24/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6689/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibañez

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por: rsg

Nota:

R. CASACION núm.: 6689/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibañez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Cuarta**

#### **Sentencia núm. 427/2021**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

Dª. Celsa Pico Lorenzo



D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D<sup>a</sup>. María del Pilar Teso Gamella

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 24 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación registrado con el número **6689/2019** interpuesto por la **GENERALIDAD DE CATALUÑA** representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 17 de mayo de 2019 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso contencioso-administrativo 136/2017. No han comparecido partes recurridas.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibáñez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La representación procesal de la mercantil ARA VINC, SL interpuso el recurso contencioso-administrativo 136/2017 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña frente la inactividad de la Administración de la Generalidad, consistente en el incumplimiento de la obligación de pago del importe de 417,76 euros en concepto de intereses de demora, más la correspondiente indemnización por costes de cobro a raíz del pago tardío de las facturas giradas en virtud del contrato "Archivo custodia documentación judicial Catalunya (noviembre 15)", adjudicado por el Departamento de Justicia y ejecutado por su representada, de 20 de noviembre de 2015.

**SEGUNDO.-** Estimado parcialmente el recurso contencioso-administrativo por sentencia de 17 de mayo de 2019, se presentó escrito por el Letrado de la Generalidad de Cataluña en la representación que le es propia ante dicha Sección, informando de su intención de interponer recurso de casación y tras justificar en el escrito de preparación la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificar la normativa a su parecer infringida y defender que concurre en el caso interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en los términos que señala en su escrito, la Sala sentenciadora, por auto de 6 de septiembre de 2019, tuvo por preparado el recurso, con emplazamiento de las partes ante esta Sala del Tribunal Supremo.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones en este Tribunal y personada en debida forma la Generalidad de Cataluña como recurrente, la Sección de Admisión de esta Sala acordó, por auto de 22 de mayo de 2020, lo siguiente:

" *Primero.- Admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación de la Generalidad de Cataluña contra la sentencia núm. 345/2019, de 17 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 136/2017.*

" *Segundo.- Precisar que las cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:*

" *Primera, si ha de incluirse o no la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato administrativo, en concreto, de un contrato de servicios.*

" *Segunda, si el dies a quo para calcular los intereses de demora sobre la partida del IVA se debe computar desde la fecha del ingreso efectivo en la Hacienda Pública o desde el transcurso del plazo de 60 días desde la presentación de la factura en los registros correspondientes de la Administración contratante.*

" *Tercero.- Identificar como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación, las contenidas en el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

" *Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras cuestiones o normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.*"

**CUARTO.-** Por diligencia de ordenación de 28 de mayo de 2020 se dispuso la remisión de las actuaciones a esta Sección Cuarta para su tramitación y decisión, y se confirió a la recurrente el plazo de treinta días para presentar su escrito de interposición.



**QUINTO.-** El Letrado de la Generalidad de Cataluña evacuó dicho trámite mediante escrito de 14 de julio de 2020, en el que precisó las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia infringidas, cuál es su pretensión en el presente recurso a los efectos del artículo 92.3.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), y los pronunciamientos que se solicitan en el fallo del mismo.

**SEXTO.-** No habiendo comparecido partes recurridas y considerándose innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de 19 de enero de 2021 se señaló este recurso para votación y fallo el 23 de marzo de 2021, fecha en que tuvo lugar tal acto, y el día siguiente se pasó la sentencia a firma de los magistrados de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- CUESTIÓN LITIGIOSA.

1. La mercantil ARA VINC, SL era la adjudicataria del contrato menor "Archivo- custodia documentación judicial Cataluña (noviembre 15)", adjudicado por la Administración autonómica catalana el 20 de noviembre de 2015.

2. Según consta en las actuaciones seguidas en la instancia y que se invocan ahora a efectos del artículo 93.4 de la LJCA, el contrato se ejecutó en ese mes y su importe era de 15.696,65 euros (12.972,44 euros más 2724,21 euros de IVA). Para su cobro ARA VINC, SL emitió la factura 87109 de 30 de noviembre de 2015, fue registrada el 9 de diciembre, aprobada el 30 de diciembre y se cobró el 29 de abril de 2016.

3. Mediante escrito presentado ante la Generalidad catalana el 30 de septiembre de 2016, reclamó intereses de demora por este y por otros contratos; en el caso del contrato de autos reclamó un total de 417,76 euros por el retraso en el cobro de la factura, intereses calculados por el importe total de la factura, esto es, 15.696,65 euros.

4. La Administración catalana admitió unos intereses de 263,22 euros por una mora de 92 días calculados desde la fecha de vencimiento de la obligación de pago -el 29 de enero de 2016- hasta su pago el 29 de abril de 2016, excluyendo del cómputo la cuota del IVA devengado.

5. La cuestión litigiosa se centró en la instancia en la pertinencia de incluir en los intereses reclamados, respecto del importe de la factura, los correspondientes a la cuota del IVA y, en su caso, el *dies a quo* de su devengo.

### SEGUNDO.- RAZONAMIENTOS DE LA SENTENCIA IMPUGNADA.

1. Para la sentencia impugnada sí debe incluirse en ese cálculo el IVA conforme al artículo 75.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), según el cual el tributo se devenga en el momento de la prestación del servicio. Y la prueba de que ARA VINC, SL abonó el IVA, se deduce del certificado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) de 11 de julio de 2017 de estar al corriente del pago de las obligaciones tributarias.

2. Respecto del *dies a quo* de tal devengo de intereses aplica el artículo 216.4 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, LCSP de 2011), y razona lo siguiente:

1º Una vez prestado el servicio y presentada ante la Administración en tiempo en tiempo y forma la documentación que lo acredite, la Administración dispone de treinta días para comprobar, conforme al artículo 222 del LCSP de 2011, que los documentos acreditativos son conformes con lo contratado y, en su caso, los aprueba, salvo acuerdo expreso en contrario establecido en el contrato.

2º Transcurrido ese primer plazo de treinta días, se inicia un segundo plazo de igual duración para abonar el precio, siguientes a la fecha de aprobación de los documentos citados. Expirado ese segundo plazo se inicia el devengo de intereses de demora y procede indemnizar por los costes de cobro conforme a la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (en adelante, Ley 3/2004).

3º Respecto del *dies ad quem*, la sentencia recuerda que es criterio de la Sala que es la fecha de pago efectivo de las facturas y no aquélla en que la Administración dispuso el pago, incluyéndose el día de pago como día final de la liquidación de intereses. Tal criterio -añade- es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para lo que cita la sentencia de 3 de abril de 2008, asunto C-306/2006.

4º Por último, en cuanto a la petición de intereses sobre intereses, lo rechaza pues " *existe una controversia sobre el inicio del periodo del cómputo de los intereses, habiéndose estimado la oposición de la Administración en este extremo, de manera que la cantidad no puede considerarse líquida*".



3. Con base en lo expuesto, la sentencia estima parcialmente la demanda en el sentido de que la Administración demandada deberá abonar los intereses de demora en la cantidad que resulte de acuerdo a las siguientes bases: el *dies a quo* se iniciará a los sesenta días de la fecha de presentación de la factura, el *dies ad quem* el día del pago y en la base de cálculo se incluirá el IVA.

### **TERCERO.- ALEGACIONES DE LA RECURRENTE EN CASACIÓN.**

1. La cuestión identificada en el auto de 22 de mayo de 2020 que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la reseñada en el Antecedente de Hecho Cuarto de esta sentencia y que comprende dos cuestiones: la pertinencia de incluir el IVA en el cálculo de los intereses moratorios y, en su caso, el *dies a quo*.

2. La defensa de la Generalidad de Cataluña interpuso el presente recurso alegando en síntesis lo siguiente:

1º Debe excluirse la partida del IVA de la base de cálculo porque el contratista no puede ser considerado acreedor de esta deuda. El IVA no es una contraprestación derivada de la relación contractual y la sentencia no exige la acreditación efectiva del pago del IVA.

2º No hay perjuicio cuando se excluye la cuota del IVA porque su finalidad no es retribuir un servicio prestado, sino el cumplimiento de una obligación tributaria, sin que forme parte del derecho de crédito de la contratista la cuota del IVA, cuota de la que es obligado tributario, que debe ingresar en la Administración tributaria y que repercute mediante la factura en el que recibe el servicio prestado.

3º El abono del IVA no se hace cuando se entrega la factura, sino que se ingresa en los plazos previstos en la normativa sobre IVA, de modo que la sentencia confunde devengo y pago efectivo del impuesto, además de no seguir la jurisprudencia del Tribunal Supremo que exige para atender el pago del IVA que se acredite por el contratista que hay un perjuicio económico real y que ha efectuado efectivamente el pago del IVA. En otro caso, el retraso en el pago no le habría ocasionado perjuicio alguno.

4º Invoca el artículo 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (en adelante, Ley 14/2013), sobre el criterio de caja al que pudo acogerse la recurrida.

5º En cuanto a la prueba del pago del IVA, no es válido el certificado de la AEAT por referirse a otro ejercicio fiscal, sin que ese instrumento sea medio probatorio idóneo, aparte de que es criterio también de esta Sala que los intereses sobre el IVA devengado exigen prueba del ingreso.

6º El *dies a quo* para calcular los intereses de demora sobre la partida del IVA se debe computar desde la fecha del ingreso efectivo en la Hacienda Pública, no desde la presentación o entrega de la factura.

7º En consecuencia, interesa de esta Sala un pronunciamiento en el sentido de que, para la efectiva inclusión del IVA en la base de cálculo, será necesario que el recurrente acredite su efectivo pago o ingreso en la Hacienda Pública, no siendo suficiente con una mera presunción del pago del impuesto.

### **CUARTO.- JUICIO DE LA SALA.**

1. La cuestión que presenta interés casacional tiene dos partes (cfr. Antecedente de Hecho Tercero de esta sentencia): una general, referida a si cabe incluir el IVA en el cálculo de intereses moratorios y la segunda, cuál es el *dies a quo*. Sobre las mismas esta Sala se ha pronunciado en las sentencias 1344 y 1345/2020, ambas de 19 de octubre (recursos de casación 2258/2019 y 7382/2018, respectivamente); la primera referida a una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y la segunda referida a otra sentencia de la misma Sala y Sección que la ahora recurrida.

2. Sobre ambas cuestiones hay que decir lo siguiente:

1º El devengo del IVA que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar, en este caso, con la prestación del servicio, luego lleva aparejada la exigibilidad del impuesto (cfr. artículo 75.Uno.2º LIVA); por su parte la factura es la constatación o prueba documentada de la realización del hecho imponible y el devengo en sus diferentes modalidades (cfr. sentencia de la Sección Segunda de esta Sala, de 20 de marzo de 2012, recurso de casación 6208/2008).

2º La repercusión del IVA devengado en aquel para quien se realiza el servicio u operación gravada, tiene lugar mediante la emisión de la factura, como expresamente se recoge en el artículo 88.Tres LIVA y no antes (cfr. apartado cinco de dicho precepto).

3º Tales reglas se conjugan con las previsiones del artículo 216.4 de la LCSP 2011 y que reitera el vigente artículo 198.4 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP 2017). Se prevé así que con la presentación de la factura ante la Administración contratante se inicia el plazo de



treinta días de comprobación y aprobación, y si una vez aprobada transcurren treinta días sin efectuar el pago, incurre en mora y se inicia el devengo de intereses.

4º Incurso en mora, el cálculo de los intereses se efectúa sobre el total de la factura, esto es, sobre la cuantía referida a la contraprestación por el servicio prestado más el IVA devengado. Ahora bien, la inclusión de la cuota del impuesto dependerá de que el contratista haya declarado e ingresado el IVA sin previo abono de la factura, sólo así los intereses moratorios cumplen su fin resarcitorio (cfr. sentencia de esta Sala y Sección de 12 de julio de 2004, recurso de casación 8082/1999).

5º Lo dicho exige que conste el ingreso del IVA antes del cobro de la factura, más la prueba de que el contratista no está acogido al régimen especial del criterio de caja regulado en el Capítulo X en el Título IX LIVA introducido por la Ley 14/2013.

3. Conforme a lo expuesto y a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA respecto de la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se concluye que debe incluirse la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de la factura derivada del contrato administrativo. Para ello es preciso que el contratista acredite que ha ingresado el impuesto antes de cobrar la factura; a su vez, para el cálculo de los intereses sobre la cuota del IVA, el *dies a quo* será el del pago o ingreso de la misma.

#### QUINTO.- APLICACIÓN AL CASO.

1. Respecto de la inclusión de la cuota del IVA en el cálculo de los intereses moratorios, la sentencia de instancia es conforme con lo antes razonado. Ahora bien la coincidencia acaba ahí: ciñéndonos a sus estrictos razonamientos se deduce que se aparta del juicio de esta Sala en cuanto al condicionante que permite incluir en el cálculo de los intereses la cuota del IVA junto con el importe de la contraprestación, lo que arrastra a la determinación del *dies a quo*.

2. Respecto de la primera cuestión, su Fundamento de Derecho Tercero, párrafo último, se refiere a la certificación expedida por la AEAT, aportada con la demanda para acreditar que estaba al corriente de sus obligaciones fiscales, luego que había ingresado el IVA. Sin embargo la sentencia impugnada no atribuye a tal documento valor probatorio de ese hecho como determinante de la prosperabilidad de la pretensión, sino que queda en mera referencia y con un sentido descriptivo: su *ratio decidendi* más bien está en que los intereses se devengan siempre sobre el importe total de la factura.

3. Y en coherencia con ese criterio, lo dicho arrastra a la determinación del *dies a quo*. Así, tras glosar el artículo 216.4 de la LCSP 2011, del Fundamento de Derecho Cuarto se deduce que la sentencia impugnada fija ese día inicial en la fecha general de inicio del devengo de intereses, esto es, una vez transcurridos los treinta días que la ley atribuye a la Administración para comprobar y aprobar la factura, a partir del cual si no paga en treinta días incurre en mora.

4. Por razón de lo expuesto, se estima el recurso de casación en este punto, se casa y anula la sentencia pues respecto de la cuota del IVA, tanto para la exigibilidad de dichos intereses como para su cálculo, debe estarse a la prueba de que el contratista haya pagado o ingresado dicha cuota antes del cobro de la factura, pues sólo así cabe hablar de falta de disponibilidad de una cantidad resarcible mediante intereses moratorios. Y sin que sea cuestión litigiosa, en este recurso y a efectos casacionales, que nos pronunciemos sobre si puede darse por probado que el IVA ya está ingresado al presentar la factura al cobro, con base en una eventual práctica contractual que se presume, tal y como apreció la sentencia de la Sala de instancia que confirmamos en nuestra sentencia 1345/2020.

5. Esto lleva ya a juzgar -no como cuestión de hecho, sino en su valor jurídico-, la bondad probatoria del certificado de la AEAT expedido el 11 de julio de 2017 según el cual ARA VINC, SL está al corriente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pues bien, tal certificado tanto por la fecha de expedición y por lo que certifica, no prueba que antes del 29 de abril de 2016 la contratista hubiese ingresado la cuota del IVA.

6. Abundando en lo dicho y desde el principio de facilidad probatoria ( artículo 217.2 y 7 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil) ARA VINC, SL estaba en condiciones de aportar no un certificado genérico y desfasado temporalmente, sino uno concreto como es el previsto en el artículo 41.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sin perjuicio de que como empresario diligente, bien pudo aportar el documento del ingreso de la cuota del IVA de fecha anterior al pago de la factura y que le fue entregado (cfr. Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre).

7. Casada y anulada la sentencia de instancia, en cuanto al alcance de esta anulación se estima en parte el recurso contencioso-administrativo de ARA VINC, SL, pues de sus pretensiones en la instancia se desestima la referida al reconocimiento de intereses moratorios sobre la cuota del IVA, confirmándose el resto.



#### SEXTO.- COSTAS.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.3 de la LJCA en relación con el artículo 93.4 de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes.
2. En cuanto a las de la instancia no se hace imposición pues de la sentencia impugnada no se ha atacado la pertinencia de los intereses moratorios respecto de la cuantía referida a la contraprestación, ni tampoco se atacó la desestimación del abono de los intereses de intereses pretendido por ARA VINC, SL ( artículo 93.4 en relación con el artículo 139.1 de la LJCA).

#### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**PRIMERO.-** Conforme a la jurisprudencia declarada en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia, se estima el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la **GENERALIDAD DE CATALUÑA** contra la sentencia de 17 de mayo de 2019, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso contencioso-administrativo 136/2017, sentencia que se casa y anula.

**SEGUNDO.-** Se estima en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de la **ARA VINC, SL** frente a la inactividad material descrita en el Antecedente de Hecho Primero de esta sentencia, con el alcance expuesto en el Fundamento de Derecho Quinto.7.

**TERCERO.-** En cuanto a las costas, estése a lo declarado en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.