



Roj: **STS 168/2022 - ECLI:ES:TS:2022:168**

Id Cendoj: **28079130032022100008**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **19/01/2022**

Nº de Recurso: **4188/2020**

Nº de Resolución: **37/2022**

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

Ponente: **EDUARDO ESPIN TEMPLADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 5267/2020,**
ATS 5468/2021,
STS 168/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Tercera

Sentencia núm. 37/2022

Fecha de sentencia: 19/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4188/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/01/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo Espín Templado

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

Transcrito por: PJM

Nota:

R. CASACION núm.: 4188/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo Espín Templado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Tercera

Sentencia núm. 37/2022

Excmos. Sres.

D. Eduardo Espín Templado, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat



D. Eduardo Calvo Rojas

D. José María del Riego Valledor

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 19 de enero de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Tercera por los magistrados indicados al margen, el recurso de casación número 4188/2020, interpuesto por la Generalidad de Cataluña, representada y defendida por el Sr. Abogado de la misma, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en fecha 23 de enero de 2020 en el recurso contencioso-administrativo número 130/2017.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Eduardo Espín Templado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el proceso contencioso-administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dictó sentencia de fecha 23 de enero de 2020, por la que se estimaba en parte el recurso promovido por Ara Vinc, S.L. contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la solicitud que había formulado en fecha 30 de septiembre de 2016 para el cumplimiento de la obligación de pago de los intereses de demora devengados por el retraso en el pago del principal de ciertas facturas por determinados servicios que había prestado entre 2012 y 2016, intereses que ascenderían a 127.347,67 euros.

La sentencia reconoce, como situación jurídica individualizada, el derecho de la actora a percibir la cantidad que resulte calculada conforme a las bases determinadas en el fundamento sexto de la misma.

SEGUNDO.- Notificada la sentencia a las partes, la Administración demandada presentó escrito preparando recurso de casación contra la misma, teniéndose por preparado dicho recurso por auto de la Sala de instancia de fecha 6 de julio de 2020, al tiempo que ordenaba remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.- Tras recibirse las actuaciones y habiéndose personado tan sólo la parte recurrente, se ha dictado auto de 29 de abril de 2021 por el que se admite el recurso de casación, precisando que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la 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 este caso, de un contrato de servicios;

Segunda, si para atender dicho pago del IVA ha de acreditarse por el contratista que ha realizado efectivamente el pago o ingreso de dicho impuesto en la Hacienda Pública y si puede darse por probado que el IVA ya está ingresado al presentar la factura al cobro teniendo en cuenta el certificado emitido por la AEAT de estar al corriente del pago de las obligaciones tributarias;

Tercera, 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 del IVA 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."

En la resolución se identifican como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación 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.

CUARTO.- A continuación se ha concedido plazo a la parte recurrente para interponer el recurso de casación, habiendo presentado el correspondiente escrito en el que formula sus alegaciones y solicita que se dicte sentencia por la cual se estime el recurso de casación, case y anule la recurrida en los términos que interesa en el propio escrito de interposición.

Seguidamente se han declarado concluidas las actuaciones.

QUINTO.- No considerándose necesaria la celebración de vista pública dada la índole del asunto, por providencia de fecha 20 de septiembre de 2021 se ha señalado para la votación y fallo del presente recurso el día 11 de enero de 2022, en que han tenido lugar dichos actos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Primero. Objeto y planteamiento del recurso.

La Generalidad de Cataluña impugna mediante el presente recurso contencioso de casación la sentencia de 23 de enero de 2020 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en materia de contratación administrativa. La sentencia recurrida estimó en parte el recurso contencioso administrativo ordinario interpuesto por la mercantil Ara Vinc, S.L. en reclamación de intereses de demora derivados del pago tardío de facturas correspondientes al contrato de archivo-custodia de documentación judicial de Cataluña.

El recurso fue admitido a trámite por auto de esta Sala de 29 de abril de 2021, que declaró de interés casacional determinar si ha de incluirse la cuota del IVA en la base del cálculo de los intereses de demora por el pago de facturas derivadas de un contrato de servicios, si ha de acreditarse el pago efectivo de dicho impuesto y cual sea el procedimiento de acreditación y, en fin, la determinación del *dies a quo* para el cálculo de tales intereses.

En su escrito de interposición, la Generalidad desiste de mantener el recurso en lo que respecta a la inclusión del IVA en la base para el cálculo de los intereses en razón de la jurisprudencia ya sentada por esta Sala. En cuanto a las otras dos cuestiones planteadas en el auto de admisión, la Generalidad objeta que pueda darse por acreditado el pago del IVA mediante el certificado emitido por la Agencia Tributaria aportado por la mercantil Ara Vinc, S.L. y considera que el *dies a quo* para el cálculo de los intereses ha de ser el del pago efectivo del impuesto. Veamos seguidamente el examen de las cuestiones en las que se centra el litigio.

SEGUNDO.- Sobre la inclusión del IVA en la base para el cálculo de los intereses de demora en el pago de facturas por contrato administrativo.

Como se acaba de indicar, la institución recurrente no mantiene el recurso de casación en lo relativo a la inclusión del IVA en la base para el cálculo de los intereses de demora por facturas derivadas del contrato administrativo de servicios del que trae causa el litigio. Efectivamente, en las sentencias de 19 de octubre de 2020 (asuntos 7382/2018 y 2258/2019), mencionadas tanto en el propio auto de admisión como por la parte recurrente, se estableció que el importe del IVA ha de incluirse en la base del referido cálculo. La referida doctrina se reiteró en la sentencia de 24 de marzo de 2021 (asunto 6689/2019). En la última de las sentencias citadas hemos asumido la doctrina sobre la normativa aplicable en los siguientes términos:

" **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." (fundamento de derecho cuarto)

De acuerdo con el criterio sentado en este precedente, hemos de reiterar la procedencia de incluir el IVA en la base para el cálculo de los intereses de demora en el pago de facturas derivadas de contratos administrativos, criterio que, como hemos indicado, la parte recurrente no discute ya en el presente recurso.

TERCERO.- Sobre la necesaria acreditación del pago del impuesto para su inclusión en la base del cálculo de intereses.

También quedó establecido en las sentencias del 19 de octubre de 2020 la necesidad de acreditar el pago del impuesto para poder incorporar la cantidad abonada en la base del cálculo de intereses, pero no quedó fijado un criterio sobre el procedimiento de acreditación de la efectividad de dicho pago. Se consideró que la apreciación de la sentencia de instancia de que se había efectuado el pago del IVA "puede que [...] debido a los certificados de Hacienda antes mencionados", era "una conclusión probatoria no revisable en sede casacional".

Sobre tal acreditación se resuelve en la sentencia de 24 de marzo de 2021 (recurso 6689/2019) en la que, tras reiterar la inclusión del IVA en la base de cálculo de los intereses de mora y la necesidad de probar el pago del impuesto, afirmamos:

" **QUINTO.- APLICACIÓN AL CASO.**

[...]

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).

[...]" (fundamento de derecho quinto)

En el caso del presente litigio nos encontramos con un supuesto de hecho semejante, en el que la empresa proporcionó para acreditar el pago del IVA certificados de la Agencia Tributaria de estar al corriente de pago de sus obligaciones tributarias. La sentencia de instancia estimó la demanda en este punto afirmando lo siguiente:

"En cuanto a esta cuestión, esta Sala y Sección se ha pronunciado reiteradamente, entre otras, en Sentencia de 25 de mayo de 2017 (Recurso núm. 369/2014), 11 de diciembre de 2017 (Recurso núm. 72/2015) y 19 de febrero de 2018 (Recurso núm. 148/2015), indicando que, en el caso de contratos de servicios, el cálculo de dichos intereses de demora ha de hacerse sobre la base del importe total de la factura, impuesto incluido, puesto que, al tratarse de un contrato de servicios, el I.V.A. ya se devenga con la prestación del servicio, según el transcrito artículo 75.1.2 de la Ley reguladora del Impuesto, a diferencia de lo que ocurre con los contratos de obra, por lo que la deuda contraída con el contratista incluye tanto el coste neto de los servicios como el impuesto correspondiente, el cual ha de ser ingresado por el sujeto pasivo en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual justifica con certificado emitido por la AEAT de estar corriente del pago de las obligaciones tributarias aportado con la demanda, de modo que han de computarse los intereses por la demora en el pago sobre el importe total de las facturas.

En consecuencia, debe incluirse el IVA dentro de la base de cálculo de los intereses de mora." (fundamento de derecho segundo)

Pues bien, según hemos expuesto en la sentencia de 24 de marzo de 2021 que se ha reproducido no es posible dar valor jurídico probatorio a un certificado genérico de cumplimiento con obligaciones tributarias emitido



el 11 de julio de 2017 y que, como indica la Generalidad de Cataluña, que además no se refiere al mismo ejercicio fiscal en el que se emitió la factura incurrida en mora y de la que derivan los intereses reclamados. En consecuencia, al no estar acreditado de forma fehaciente el pago del IVA no procede incluir la cantidad correspondiente a dicho impuesto en la base del cálculo de los intereses de mora de las facturas litigiosas.

Debemos pues casar la sentencia impugnada y desestimar el recurso contencioso administrativo *a quo* en lo que respecta a la inclusión del IVA en la base del cálculo de los intereses, ya que si bien tiene razón la Sala de instancia en que procede incluir la cantidad pagada en concepto de IVA para calcular los intereses de mora de la factura abonada con retraso en un contrato administrativo, se ha dado valor jurídico probatorio sobre el efectivo pago de dicho impuesto a un certificado no idóneo para ello, según razonamos en la sentencia de 24 de marzo de 2021.

En lo que respecta al *dies a quo* para el cómputo de los intereses sobre la cuota del IVA, que constituye la tercera cuestión de interés casacional, si bien no resulta de aplicación en el presente caso, reiteramos la doctrina sentada en los precedentes ya mencionados en cuanto a que ha de ser el día del pago de dicha cuota.

CUARTO.- Conclusión y costas.

De conformidad con los argumentos expuestos en el anterior fundamento de derecho debemos casar la sentencia recurrida y, por las razones ya expuestas, estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por Ara Vinc, S.L. contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación que había efectuado el 30 de septiembre de 2016, en los mismos términos que la sentencia casada que asumimos, excepto en lo que respecta a la inclusión de la cuota del IVA para el cálculo de los intereses moratorios.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 93.4 y 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, no se imponen costas ni en la instancia ni en la casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecida en los fundamentos jurídicos segundo y tercero:

1. Declarar que ha lugar y, por lo tanto, estimar el recurso de casación interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la sentencia de 23 de enero de 2020 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso contencioso-administrativo 130/2017.
2. Anular la sentencia objeto de recurso.
3. Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Ara Vinc, S.L. contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación que había efectuado el 30 de septiembre de 2016 en relación con el cobro de intereses de demora, en los términos indicados en el fundamento de derecho cuarto.
4. No imponer las costas del recurso contencioso-administrativo ni las del de casación.

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

Así se acuerda y firma.