

Resumen

El TS no ha lugar al recurso de casación deducido contra la sentencia de la AN que confirmó la resolución del TEAC impugnada, así como la liquidación girada a la entidad mercantil recurrente en concepto de IVA. La Sala considera que, frente a la tesis de la recurrente, consistente en que con la emisión de las certificaciones se ponía a disposición de la misma parte de la obra correspondiente a dichas certificaciones, y, desde ese momento, y no antes, la otra parte contratante tenía derecho al cobro pertinente, de modo que el tipo de gravamen era el vigente, pues, en el momento de la emisión de las certificaciones o entrega parcial de la obra, sin embargo, debe prevalecer la opinión vertida en la sentencia recurrida y en el acuerdo del TEAC, porque, en el caso de autos, como se infiere de la valoración probatoria plasmada en la citada propia sentencia, no susceptible, al no darse las condiciones excepcionales para ello, de revisión en vía casacional, por una parte, hay verdaderos pagos anticipados y se aplican, por tanto, los arts. 14, 2 Ley 30/1985 y 23, 2 RD 2028/1985, y, por otra, el devengo del IVA coincide, pues, con el momento del cobro de dichos pagos, y no con el momento de la expedición de las certificaciones de obra, por lo que, en consecuencia, el tipo debe de ser el vigente en dicho momento, es decir, el del trece por ciento en el año 1992 y el del quince por ciento en el año 1993.

NORMATIVA ESTUDIADA

RD 2348/1985 de 1 agosto 1985. Derogación de disp. adic. RD 1169/1983 de 4 mayo
art.23.1 , art.23.2 , art.56.3

Ley 30/1985 de 2 agosto 1985. Impuesto sobre el Valor Añadido
art.14.1 , art.14.2

RD 2028/1985 de 30 octubre 1985.
art.23.2

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	4

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Recurso de casación

Legislación

Aplica art.23.2 de RD 2028/1985 de 30 octubre 1985

Aplica art.14.1, art.14.2 de Ley 30/1985 de 2 agosto 1985. Impuesto sobre el Valor Añadido

Aplica art.23.1, art.23.2, art.56.3 de RD 2348/1985 de 1 agosto 1985. Derogación de disp. adic. RD 1169/1983 de 4 mayo

Cita Ley 10/1992 de 30 abril 1992. Medidas Urgentes de Reforma Procesal

Cita art.14, art.27 de Ley 30/1985 de 2 agosto 1985. Impuesto sobre el Valor Añadido

Cita art.23, art.56 de RD 2348/1985 de 1 agosto 1985. Derogación de disp. adic. RD 1169/1983 de 4 mayo

Cita art.95.1 de Ley de 27 diciembre 1956. Jurisdicción Contencioso-Administrativa

En la Villa de Madrid, a veintinueve de abril de dos mil cuatro.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por la mercantil BARCELONA PROJECT'S S.A., representada por el Procurador D. Eduardo Morales Price y asistida del Letrado D. José Soria Sabaté, contra la sentencia dictada, con fecha 5 de noviembre de 1998, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 337/1996 promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, TEAC, de 13 de diciembre de 1995 por el que se había estimado el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, TEARCat, de 25 de octubre de 1994, recaída en los expedientes números 3600/92, 12285/92, 976/93, 977/93 y 978/93, acumulados, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA; recurso de casación en el que han comparecido, como partes recurridas, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y AGROMAN EMPRESA CONSTRUCTORA S.A., a su vez representada por la Procuradora Dª Olga Rodríguez Herránz y asistida de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En la indicada fecha de 5 de noviembre de 1998, la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 337/1996, con la siguiente parte dispositiva:

“Fallamos.- En atención a lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido: DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de BARCELONA PROJECT'S, S.A. confirmando el Acuerdo del TEAC de 13 de diciembre de 1995, a que las presentes actuaciones se contraen, por su conformidad a Derecho. Sin expresa imposición de costas”.

SEGUNDO.- Contra la citada sentencia, la representación procesal de BARCELONA PROJECT'S S.A. preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por las partes recurridas, el ABOGADO DEL ESTADO y la representación procesal de AGROMAN EMPRESA CONSTRUCTORA S.A., sus oportunos escritos de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 28 de abril de 2004, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia de instancia, cuyos datos básicos constan pergeñados en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en esencia, en los siguientes razonamientos:

A) La cuestión de fondo objeto de controversia se contrae a dilucidar, primero, si el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, en un contrato de obra, se produce por entregas de los partes o certificaciones de obra o por percibo del importe de las mismas, y, segundo, de estarse ante este último caso, si el tipo de gravamen del IVA aplicable a una certificación de obra expedida en 1991, pero abonada en 1992, es el del 13%, como postula la recurrente, o el del 12%, como entiende la Administración, o si el tipo, para una certificación expedida antes del 1 de agosto de 1992, pero abonada en 1993, es el del 15% ó el del 13%.

La recurrente, como repercutida, estima que la obra del hotel se produjo mediante tracto sucesivo por entregas parciales y secuenciales de los distintos componentes del edificio (un hotel de lujo), sin que exista una entrega final o total, ni por lo tanto un devengo por cobro de certificaciones como percepciones a cuenta del total; y, puesto que el devengo se rige por los artículos 14.1.2 (SIC) de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 y 23.1.2 (SIC) del Real Decreto 2028/1985 EDL 1985/9004 , y no por los respectivos artículos 14.2 EDL 1985/9017 y 23.2 EDL 1985/9004 , ya que no existen pagos anticipados, intenta demostrar tal tesis con contratos de alquiler de la parte del edificio ya construido para un restaurante y para un local comercial (afirmando que el TEARCat consideró no acreditado por Agroman el sistema de devengo).

Pero (según correctamente se explica en el acuerdo del TEAC) lo que no se probó ante el TEARCat fue la fecha del cobro, la cual sería irrelevante en el caso de que el sistema del devengo fuera el del artículo 14.1.2 (SIC) de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 ; por lo que ha de entenderse aplicable el sistema del artículo 14.2 EDL 1985/9017 , ya que es infundada -a criterio de la Sala- la tesis de que el hotel, como obra, se ejecuta y entrega parte a parte (versión que se considera no verídica).

B) El artículo 56.3 del RD 2028/1985 EDL 1985/9004 dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

El artículo 23.1 de dicho RD EDL 1985/9004 establece que el IVA se devengará, en los supuestos de entregas de bienes, cuando se pongan en poder y posesión del adquirente, o bien cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable (explicitándose que, en el supuesto de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo se producirá cuando los bienes se pongan en posesión del dueño de la obra).

El artículo 23.2 de dicho RD EDL 1985/9004 indica que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible del Impuesto, se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Se entiende, pues, que, en los contratos de ejecución de obra, la entrega o puesta en posesión del dueño no se produce hasta que la obra se finaliza, por lo que los cobros de certificaciones son pagos anticipados. Y, en definitiva, el devengo se produce desde el momento del pago de las certificaciones, siendo conocidas desde entonces por el contratista, lo cual, según el citado artículo 23.2 EDL 1985/9004 , determina que el devengo del tributo y, en consecuencia, el tipo de gravamen a aplicar se produzca y concrete en el momento del pago de dichas certificaciones, no en el momento de su expedición (que, además, no supone entrega o puesta a disposición del dueño de la obra ejecutada).

Por ello, es correcta la solución sentada por el TEAC, al declarar que, en los supuestos en que exista una diferencia de tipo entre los momentos de la expedición de una certificación de obra y del abono de la misma, el aplicable es el vigente en éste último.

C) En el contrato se estipuló que el precio de la construcción del hotel se iría abonando a medida que se fueran expidiendo certificaciones parciales de las obras, y, según lo convenido, Agroman, como constructora, emitía facturas por el total correspondiente a la parte de obra realizada (incluyendo el IVA).

El 1 de enero de 1992, por mor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, el tipo de gravamen general del IVA cambió del 12% al 13%, y, como en aquel momento, Agroman aun no había percibido el importe de las certificaciones emitidas en el año 1991, dicha empresa giró factura de rectificación y presentó simultáneamente reclamación económico administrativa ante el TEARCat (que se acumuló a otras con el mismo objetivo).

Tales reclamaciones fueron desestimadas, por considerarse no acreditados los hechos en que se basaron, pero tal defecto fue subsanado por el TEAC al estimar el recurso de alzada en razón a que, según puntualiza el Abogado del Estado con acierto en su escrito de contestación a la demanda, el artículo 27 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 dispone que el tipo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Por tanto, el tipo aplicable será, como regla general, el correspondiente al momento en que se entreguen los bienes.

Sin embargo, el artículo 14.2 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 contiene una especialidad en caso de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, señalando que “el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”.

Y, en definitiva, según tal precepto, no hay duda de que, en casos como el de autos, el devengo coincide con el momento del cobro de los anticipos, y no con el de la emisión de las certificaciones, que no tiene relevancia a estos efectos (de modo que, en consecuencia, el acuerdo del TEAC es conforme a derecho).

SEGUNDO.- El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción, LJCA EDL 1956/42 (según la versión entronizada en la misma por la Ley 10/1992 EDL 1992/15187), se basa, en resumen, en la infracción de los artículos 14.1.1 y 14.2 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 y 23.1.1 y 23.2 del RD 2028/1985 EDL 1985/9004, PORQUE, ante la cuestión planteada, centrada en la determinación del momento en que se devenga el IVA a los efectos de aplicación del tipo impositivo vigente en cada momento en aquellos casos en que (como aquí sucede) existe una discordancia en los tipos vigentes en el momento en que se gira la factura y aquél en que se produce su pago, ES EVIDENTE QUE:

a.- Según el artículo 56.3 del RD 2028/1982, EDL 1985/9004 el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo, y éste, en los casos de ejecuciones de obra con aportación de materiales, tiene lugar, a tenor del artículo 23.1.1 del citado RD EDL 1985/9004 , cuando los bienes se pongan en posesión del dueño de la obra.

No se trata, pues, de que por el contratista se haya cumplido el contrato de obras, sino de que el dueño de la obra entre en posesión de los bienes de que se trate y los recepcione, recepción que podrá producirse de una sola vez o bien parcial y sucesivamente.

Por contra, los pagos anticipados que se producen con anterioridad a la recepción (parcial o total) de la obra, es decir, antes de la realización del hecho imponible (que se materializa, generalmente, en el momento de la recepción), devengan el tipo del IVA vigente (ex artículo 23.2 del RD 2028/1985 EDL 1985/9004) en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

O sea, como regla general, el tipo aplicable es el correspondiente al momento de la entrega de los bienes, pero, en los casos de pagos anticipados a la realización del hecho imponible, el IVA se entiende devengado en el momento del cobro del precio y por los importes efectivamente percibidos.

b.- En este caso se autos, si se está ante pagos anticipados, son aplicables los artículos 14.2 de la Ley EDL 1985/9017 y 23.2 del RD EDL 1985/9004 y correcta la sentencia de instancia, pero, en otro caso, la sentencia contraviene los citados preceptos, por ser de aplicación los artículos 14.1.1 de la Ley EDL 1985/9017 y 23.1.1 del RD EDL 1985/9004 .

Según la Cláusula Decimosegunda del contrato de obras, éste se caracteriza como un contrato cuya ejecución se produce por tramos, que se van pagando paralelamente mediante certificaciones de lo hecho; y, de ahí, que Agroman tuviera derecho al abono de la obra que efectivamente fuera ejecutando con arreglo al precio convenido (es decir, que la obra se pagase a medida que se fueran entregando partes de la misma a satisfacción de Barcelona Project's S.A.).

c.- Ha de concluirse, pues, que, con la emisión de las certificaciones, Agroman ponía a disposición de la aquí recurrente y le hacía entrega de la parte de obra correspondiente a dicha certificación, y que, de igual manera, Agroman tenía derecho, desde ese momento, y no antes, al cobro correspondiente, sin que el cumplimiento de dicha obligación pudiera quedar al arbitrio de la recurrente, sino, antes bien, al contrario.

Además, el hecho de que, según la comentada cláusula, el pago de las certificaciones no presuponga la aprobación por la propiedad de la cuantía o de la calidad de los trabajos no significa que el pago de las certificaciones pueda caracterizarse como un anticipo del pago, sino como un pago perfecto, aunque no definitivo en su cuantía (por razón de eventuales rectificaciones o variaciones que puedan producirse en la medición final de la obras).

d.- Está probado, además, en la instancia, que las certificaciones de obra giradas por Agroman iban acompañadas de las correspondientes entregas parciales, de manera que la recurrente procedía a la explotación de dicha parte de obra entregada (y pudo, así, concertar contratos de arrendamiento de esas partes ya entregadas con terceras personas).

TERCERO.- El Abogado del Estado arguye, en su escrito de oposición al recurso, que es correcta la tesis mantenida por el TEAC y por el Tribunal a quo, teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 56 y 23 del RD 2028/1985 EDL 1985/9004, en relación con el 14 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 , pues el devengo no se produce en el momento de la expedición de las certificaciones de obra, que no suponen entrega o puesta a disposición de la misma, sino que se produce, a estos efectos, en el momento del abono o pago del importe de las mismas.

CUARTO.- Por su parte, Agroman alega, en su correspondiente escrito de oposición al recurso, que:

(a) Si la citada Cláusula Decimosegunda dice, entre otras cosas, que el último día de cada mes la contrata expedirá certificaciones comprensivas de la obra ejecutada a origen, ello implica que no hay más que una entrega, puesto que, de no ser así, existirían diversas series de certificaciones, una mensual para cada entrega parcial (y huelga decir que no hay series de certificaciones), y, si las certificaciones se entienden a buena cuenta, y no presuponen la aprobación por la propiedad de la cuantía y calidad de los respectivos trabajos, no cabe entender que con cada una de ellas se produzca una entrega parcial (como pretende la recurrente -aunque basa su recurso en todo lo contrario-).

(b) Si, según la Cláusula Decimosexta, la contrata asume el cuidado de la obra desde el comienzo de la misma hasta el acta de recepción provisional de la totalidad de la obra o hasta el acta de las recepciones provisionales parciales (momento en que la propiedad

asume ya la responsabilidad), es lógico que, de haber existido actas de recepción parciales, como sugiere la recurrente, ésta podría haberlas acreditado, lo que no ha hecho porque no existen, de modo y manera que la entrega es única, como indica el contrato.

(c) En el supuesto de que hubieran existido esas recepciones provisionales, el devengo del IVA se habría producido por cada unidad recepcionada, pero no para cada certificación (por negarlo la Cláusula anterior), y es que la recurrente confunde certificación y unidad de obra, pues, en una certificación mensual, girada a origen -según el contrato-, se ejecutan simultáneamente diversas unidades de obra (extremo, éste, que no ha podido ser probado por la interesada, simplemente porque es falso y contrario al contrato suscrito por las dos partes).

(d) De la Cláusula Vigésima, relativa a la fecha de terminación de la obra, al reconocimiento de la misma y a la extensión del acta de recepción provisional (con el abono de la correspondiente certificación final) y, en su caso, a la extensión, en el supuesto de observarse defectos, de un acta de recepción provisional condicionada, no cabe inferir (y tampoco se prueba en el expediente) que haya recepciones parciales (pues las certificaciones no suponen, según el contrato, entregas parciales de obra -en cuanto, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, una certificación de obra nunca lleva implícita una entrega parcial de la obra que figura en la misma-).

QUINTO.- No obstante el criterio (general) sentado en el recurso de casación, entiende esta Sala que procede desestimar dicho recurso y confirmar la sentencia de instancia (cuyos razonamientos, así como los vertidos por el Abogado del Estado y por Agroman Empresa Constructora S.A., dada su perfecta y circunstancial adecuación a derecho, los damos aquí por reproducidos, haciéndolos nuestros), habida cuenta, resumidamente, es evidente que, frente a la tesis de la recurrente, Barcelona Project's S.A., consistente en que, con la emisión de las certificaciones, Agromán Empresa Constructora S.A. ponía a disposición de la recurrente (le hacía entrega) de la parte de obra correspondiente a dichas certificaciones, y, desde ese momento, y no antes, Agroman tenía derecho al cobro pertinente, de modo que el tipo de gravamen era el vigente, pues, en momento de la emisión de las certificaciones o entrega parcial (provisional o no) de la obra, debe prevalecer la opinión vertida en la sentencia recurrida y en el acuerdo del TEAC y propugnada por Agromán y por el Abogado del Estado, porque, en este caso de autos, como se infiere de la valoración probatoria plasmada en la citada propia sentencia (no susceptible, al no darse las condiciones excepcionales para ello, de revisión en esta vía casacional), Primero, hay verdaderos pagos anticipados (y se aplican, por tanto, los artículos 14.2 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017 y 23.2 del Real Decreto 2028/19895 EDL 1985/9004), Segundo, el devengo del IVA coincide, pues, con el momento del cobro de dichos pagos (y no con el momento de la expedición de las certificaciones de obra), y, Tercero, en consecuencia, el tipo debe de ser el vigente en dicho momento, es decir, el del 13% en el año 1992 y el del 15% en el año 1993.

SEXTO.- Procediendo, por tanto, desestimar el presente recurso de casación y confirmar la sentencia de instancia y el acuerdo del TEAC, deben de imponerse las costas causadas en este recurso casacional, por imperativo legal, a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.3 de la LJCA (versión del año 1992).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de BARCELONA PROJECT'S S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 5 de noviembre de 1998, en el recurso contencioso administrativo número 337/1996, por la Sección Sexta de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, con la consiguiente imposición de las costas causadas en este recurso casacional a la citada parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Pascual Sala Sánchez.- Jaime Rouanet Moscardó.- Ramón Rodríguez Arribas.- Juan Gonzalo Martínez Micó.- Alfonso Gota Losada.

Publicación.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jaime Rouanet Moscardó, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.