

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

Las cuotas de IVA facturadas solo se entienden soportadas cuando se haya producido el devengo del IVA según las reglas de devengo propias de las operaciones incluidas en la factura

T.E.A.C. (Sala)

Fecha: 22 de febrero de 2011

Arts. 75.1.1, 75.1.2, 75.1.7 99.3 y 99.4 L.I.V.A. Ley 37/1992

Devengo en ejecuciones de obra con aportación de materiales cualquiera que sea la proporción de materiales aportados (entregas de bienes y prestaciones , de servicios): el devengo se produce cuando la obra ejecutada se ponga a disposición de su dueño, siendo posible la puesta a disposición parcial en función de la naturaleza y características de la obra que se ejecuta. Si se producen pagos anticipados, el impuesto resulta exigible por la parte de la contraprestación que es objeto de pago, en el momento en que dicho pago se realiza.

A efectos de devengo, no deben confundirse las ejecuciones de obra, que son contratos de resultado de duración prolongada, en los que la dilación en el tiempo es necesaria para la producción de la obra, pero su ejecución es única, con las operaciones detracto sucesivo, que se caracterizan porque el .prestador realiza en el tiempo una serie de actos de ejecución reiterada, repetidos e iguales, pudiendo prolongarse indefinidamente y que cuentan con su propia regla de devengo, que atiende a la exigibilidad de la parte del precio que comprenda cada percepción.

Tampoco debe confundirse la ejecución de obra con un contrato de suministro de materiales aplicados a la obra. La ejecución de obra implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización y la entrega o puesta a disposición del destinatario de ese nuevo bien, determina el momento en que la operación ha de entenderse efectuada. El mero suministro de materiales por un proveedor no constituye una ejecución de obra, sino una simple entrega de bienes, devengándose el impuesto con ocasión de la puesta a disposición de los materiales objeto del suministro.

En el mismo sentido RG 2611/2007 y RG 2687/2007, ambos de 26-01-2010, que no incluyen la distinción con los meros suministros de materiales.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

El derecho a deducir las cuotas de IVA facturadas no nace en tanto no se haya producido el devengo de la operación. En este sentido las cuotas de IVA facturadas solo se entienden soportadas cuando se haya producido el devengo del IVA según las reglas de devengo propias de las operaciones incluidas en la factura.

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (22/02/2011), en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por X, S.A. y Z, S.A. UTE ... con NIF ... y actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en la calle ..., contra la resolución de la reclamación económico-administrativa nº ..., de 27 de octubre de 2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... e interpuesta contra acuerdos de liquidación derivados de las Actas de Disconformidad A02, nº ... y nº ..., de fecha 18 de julio de 2005, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., y referidos al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2000/2001 y 2002, por importes de 1.721.800,71 euros de deuda tributaria y 586.670,05 euros de cuota diferencial a devolver, respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Con fecha 3 de junio de 2004, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., notifica a la entidad X, S.A., Y, S.A. y Z, S.A. UTE ..., comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación en relación con el concepto y períodos que se detallan a continuación:

CONCEPTO PERIODOS

Impuesto sobre el Valor añadido 2000, 2001 y 2002

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 1 de junio de 2005 con la incoación al sujeto pasivo de:

Un Acta de Disconformidad nº A02-... en la que se regulariza la situación de la entidad en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2000 y 2001. El Acta se acompaña del preceptivo informe ampliatorio de igual fecha.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

Un Acta de Disconformidad nº A02-... en la que se regulariza la situación de la entidad en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002. El Acta se acompaña del preceptivo informe ampliatorio de igual fecha.

No consta que el obligado tributario presentara alegaciones a las propuestas de liquidación incluidas en las Actas anteriores.

Con fecha 18 de julio de 2005, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., dicta liquidaciones por las que confirma las propuestas incluidas en las Actas de Disconformidad. Las liquidaciones practicadas tienen el siguiente desglose:

Ejercicios 2000 y 2001

Cuota 1.366.078,50 euros

Intereses de demora 355.722,21 euros

Deuda tributaria 1.721.800,71 euros

Ejercicio 2002

Cuota - 518.905,01 euros

Intereses de demora - 67.765,04 euros

Cuota diferencial - 586.670,05 euros

De las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad se extrae entre otra, la siguiente información relevante:

1. Respecto al plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, no se han tenido en cuenta las siguientes dilaciones imputables al contribuyente:

Retraso entrega documentación De 17.06.2004 a 21.01.2005

2. La entidad se encuentra dada de alta en los ejercicios objeto de comprobación en el Epígrafe ... del Impuesto sobre el Valor Añadido. La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue ejecución de las obras adjudicadas por el Ministerio de Fomento denominadas "Autovía del ..., Tramo ...", así como las obras auxiliares, accesorias y complementarias a las mismas incluyendo aquellas ampliaciones y demás variaciones que pudieran producirse.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

3. La regularización inspectora se fundamenta en dos cuestiones:

a. Deducción anticipada de cuotas correspondientes a facturas recibidas en las que a criterio del Inspector no se ha producido el devengo del impuesto, ni pago determinante del devengo anticipado:

i. La entidad recibió y contabilizó facturas correspondientes a ejecuciones parciales de obra (certificaciones) y dedujo el Impuesto sobre el Valor Añadido consignado en esas facturas sin que las mismas hubieran sido pagadas.

ii. A estos efectos, el pago a las entidades que integran la UTE se considera realizado por compensación cuando el importe de las facturas recibidas se abona en determinadas cuentas contables.

iii. Estando sólo parcialmente realizado el servicio o no habiéndose ultimado totalmente la ejecución de obra con entrega de materiales, no se ha producido el devengo conforme la regla general, y el devengo parcial en los términos del artículo 75.Dos (cobro anticipado) está condicionado al pago, pero el mismo no se ha producido a la fecha que consta en las facturas correspondientes.

iv. En la liquidación se minoran las cuotas indebidamente deducidas por no haberse devengado el impuesto, y en el informe ampliatorio se detallan las cuotas soportadas cuya deducibilidad se ha rechazado, y la fecha en la que sería deducible atendiendo al criterio del pago anticipado.

b. Operaciones que a efectos de la liquidación se califican como entregas de bienes, registradas contablemente con signo negativo en cuentas de gasto, por las que no se repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido.

i. La compra de hormigón por la UTE y la cesión posterior a las entidades socios para el uso por estas en las obras que llevaban a cabo, es una entrega sujeta al impuesto, porque la UTE primero compra y después vende, por más que lo contabilice como un gasto negativo.

ii. No resulta aplicable la exclusión de la base imponible del artículo 78.Tres 23º de la

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

LIVA para los suplidos.

Las liquidaciones practicadas fueron notificadas a la entidad el día 29 de julio de 2005.

SEGUNDO: Contra las liquidaciones tributarias descritas en el antecedente anterior, la entidad interpuso con fecha 29 de agosto de 2005 reclamación económico-administrativa nº ... en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ...

El Tribunal Regional en sesión de fecha 27 de octubre de 2008 acuerda estimar en parte la reclamación de conformidad con el último fundamento de la resolución, según el cual:

"Deben desestimarse las alegaciones de la interesada relativas a la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria como consecuencia de haber excedido las actuaciones inspectoras su duración máxima.

En cuanto a las cuestiones de fondo, este Tribunal considera que en la liquidación derivada del acta de disconformidad nº ... incoada por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2000-2001, procede confirmar la regularización practicada por la Inspección, en el I.V.A. deducible correspondiente a certificaciones de obra, y anular la regularización que realiza la Inspección de Hacienda al calificar determinadas operaciones registradas contablemente por la interesada con signo negativo en cuentas de gasto como entregas de bienes (entregas de hormigón) y, por tanto, sujetas a Impuesto sobre el Valor Añadido; y en la liquidación derivada del acta de disconformidad nº ..., incoada por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2002, procede confirmar también la regularización practicada en el I.V.A. deducible correspondiente a certificaciones de obra, y anular la regularización que realiza la Inspección en cuanto al importe pendiente de compensación, al ser consecuencia de la liquidación recogida en el acta de disconformidad anterior, estando al que resulte de la nueva liquidación."

La resolución de la reclamación económico-administrativa nº ... dictada en primera instancia por el Tribunal Regional fue notificada a la entidad el día 17 de diciembre de 2008.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

TERCERO: Contra la resolución de la reclamación descrita en el antecedente anterior, la entidad interpone con fecha 16 de enero de 2009 el recurso de alzada ordinario que se examina ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el escrito de interposición del recurso de alzada, la entidad expone en síntesis las siguientes alegaciones:

1. La cuestión de fondo del presente recurso se contrae a determinar el momento del devengo del IVA repercutido a la entidad por sus proveedores en las referidas facturas, conforme a la normativa vigente en los años 2000, 2001 y 2002 a que se refieren los actos administrativos recurridos.

a. La cuestión se reduce a determinar si la expedición de la factura correspondiente a las obras ejecutadas y facturadas por el proveedor/subcontratista y cuyo pago se produce con posterioridad, produce o no el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo establecido en el apartado Uno del artículo 75 de la Ley 37/1992 o, por el contrario, el citado devengo no se produce hasta su pago efectivo, conforme a lo establecido en el apartado Dos del mismo.

b. Las operaciones facturadas cuyo IVA soportado la Inspección Tributaria consideró deducido anticipadamente, son operaciones específicas del sector de la construcción; se trata de ejecuciones de obra que tienen la consideración de entrega de bienes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8º apartado Dos y cuyo devengo se produce en el momento en que los mismos se ponen a disposición de su propietario.

c. En este sentido cabe señalar que los subcontratistas o bien van incorporando materiales a la obra principal a medida que van ejecutando sus trabajos, por lo que la puesta a disposición se realiza en ese momento, ó bien prestan sus servicios en el mismo período en que los certifican o facturan, en ambos casos se produce el hecho imponible y en consecuencia el devengo del Impuesto antes de que se efectúe el pago.

d. No puede confundirse, como hace la Inspección Tributaria, la adjudicación a mi representada de un contrato de ejecución de obras, con la contratación con otros industriales/subcontratistas que los contratistas principales (en este caso mi

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

representada) deben realizar para cumplir con el contrato de ejecución. Es por lo tanto el contratista principal el que realiza la entrega de la obra a su dueño.

e. Como puede observarse, la mayoría de los proveedores regularizados por la Inspección únicamente realizan prestaciones de servicios, sin aportación alguna de materiales, o bien suministros, es decir, pura entrega de bienes, lo que supone que el devengo se produce en el primer caso cuando se presta el servicio y en el segundo cuando se produce la entrega, y no por consiguiente cuando se cobren/paguen los mismos.

f. Por otra parte, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1.592 y 1.599 del Código Civil así como en el artículo 8. Uno de la LIVA y en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, anteriormente mencionado, no es precisa la transmisión de la titularidad jurídica de un bien, para entender realizada su entrega, sino que resulta suficiente el que se produzca la transmisión del poder de disposición

g. Pues bien: en el caso que aquí nos ocupa, la puesta a disposición de mi representada de las obras ejecutadas por sus proveedores/subcontratistas para ser incorporadas a la construcción de la Autovía del ... que constituye el objeto de la UTE, no puede sino producirse a medida que éstas se realizan, por la naturaleza misma de los suministros, prestaciones y trabajos realizados y acreditados en sus facturas correspondientes, que quedan materialmente incorporados, desde su realización, al conjunto de la obra ejecutada por mi representada para su cliente, es decir, que los trabajos se realizan de manera solapada por los distintos subcontratistas y así con cada factura por la ejecución de determinados metros cuadrados de por ejemplo estructura metálica realizada, supone que sobre esa "entrega parcial" el siguiente subcontratista realiza el encofrado, y el siguiente el hormigonado y así sucesivamente, de lo cual se deriva que efectivamente con cada factura se produce la puesta a disposición o entrega de una parte de la obra, necesaria para continuar añadiendo valor a la misma.

2. Plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación:

a. Las actuaciones se iniciaron por parte de la Inspección el día 03.06.2004 y finalizaron con un Acuerdo de Liquidación firmado por el Jefe de la Oficina Técnica de la delegación Especial de ... el 29.07.2005: 12 meses y 56 días en total.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

b. Carece de justificación alguna imputar a mi representada una dilación en el procedimiento pues:

i. La documentación a que obliga la legislación obraba en poder de la Inspección desde el 17 de junio de 2004, momento en que fue solicitada (Diligencia nº 2).

ii. Las actuaciones inspectoras no se han interrumpido durante 218 días como consecuencia de no haber aportado mi representada los ficheros informáticos con las especificaciones técnicas requeridas por la inspección: por el contrario, se han expedido 8 diligencias en las que, sin interrupciones, se ha solicitado documentación por la inspección y se ha aportado por mi representada, como ya se ha expuesto. Cosa distinta habría sido que la Inspección se hubiera paralizado a causa de mi representada, pero en el caso que nos ocupa, la Inspección tiene una, cuando menos, curiosa manera de contar el tiempo pues imputa a mi representada 218 días de la duración total del procedimiento que utiliza para continuar sus actuaciones: en definitiva, le sale gratis.

c. No le consta a mi representada que esté obligada por ninguna ley, reglamento o cualquier otra disposición a disponer de ficheros informáticos como los requeridos por la Inspección según se describen en la Diligencia nº 1 y que son objeto de controversia.

d. UTE ... sí que dispone de los datos en formato informático a los que obliga la legislación vigente y así se pusieron a disposición de la Administración en el propio ordenador existente en el domicilio de la UTE y en ficheros remitidos por correo electrónico que la propia Inspección consideró correctos.

e. UTE ... considera que no está obligada a efectuar trabajos de refundición de datos como los solicitados por la Inspección pues uno de los derechos de los obligados tributarios es el de que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención (incluida la intervención colaborativa que se exige en los procedimientos de inspección, arts. 29.2.g y 142.3) han de llevarse a cabo "en la forma menos gravosa (al administrado) siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias". Este principio de la forma menos gravosa se proyecta también, como es obvio, a los libros y registros informatizados e impide a la Inspección

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

imponer formas comparativamente más gravosas de examen que otras alternativas.

3. Como consecuencia del transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2000 y 2001.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Son cuestiones a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central las siguientes: 1) Determinar si las actuaciones de comprobación e investigación han excedido del plazo máximo de duración 2) Determinar en su caso, las consecuencias del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación 3) Determinar si es ajustada a derecho la regularización de la Inspección respecto de la deducibilidad de las cuotas del Impuesto consignadas en las facturas correspondientes a los proveedores detallados por la Inspección.

SEGUNDO: La primera de las alegaciones planteadas por la entidad, es la relativa al posible transcurso del plazo máximo de doce meses de las actuaciones inspectoras.

En el presente caso, puesto que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron el día 3 de junio de 2004 en los términos descritos en los antecedentes de hecho, se regirán en su regulación por la Ley 230/1963 General Tributaria, y demás normas que le sean aplicables, en particular la Ley 1/1998 de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, así como el RD 939/1986 de 25 de abril que regula el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En el artículo 29 de la ley citada 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente se establece: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas".

Continúa el artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías disponiendo en su apartado segundo:

"2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente"

A estos efectos, los acuerdos de liquidación practicados por la Inspección de los Tributos, recogen las dilaciones imputables al contribuyente que no deben ser tenidas en cuenta a los efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, y cuyo desglose hemos detallado en los antecedentes de hecho.

El artículo 31 bis, apartado segundo, del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, define lo que debemos entender por dilaciones imputables al contribuyente, señalando:

"2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales".

En el mismo sentido se expresa el artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria y el artículo 104 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que si bien no son de aplicación al procedimiento examinado, resulta

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

interesante traer a colación, ya que aclara el contenido de lo que debemos considerar, con la nueva normativa vigente desde 1 de julio de 2004, como dilación no imputable a la Administración, y si existe alguna diferencia con el anterior concepto de dilaciones imputables al contribuyente.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, relativo al plazo de las actuaciones inspectoras, señala lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley".

Por su parte, el artículo 104.2 aludido, recoge lo siguiente:

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Y el artículo 104 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio señala:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa".

TERCERO: De conformidad con el acuerdo de liquidación, las dilaciones no imputables a la Administración apreciadas por la Inspección, fueron las siguientes:

Retraso entrega documentación De 17.06.2004 a 21.01.2005

De la documentación que obra en el expediente administrativo, se extrae entre otra la siguiente información relevante:

En la primera diligencia del procedimiento de fecha 3 de junio de 2004 (página 71 del expediente) se dejó constancia del requerimiento a la UTE de :

"..la exhibición de los libros registro llevados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.....

Se requiere a la entidad para que aporte en soporte legible por ordenador los libros diarios y los registros del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos objeto de comprobación. (....)

Se señala la próxima visita para el día 17 de junio de 2004 en las oficinas de la Inspección sitas en

En la comparecencia del representante de la entidad de fecha 17 de junio de 2004, de la que se dejó constancia en diligencia número 2 (página 74 del expediente), se puso a disposición de la Inspección copias impresas en papel de los libros registro de facturas emitidas y recibidas y libro diario de los períodos objeto de comprobación. En dicha diligencia se recoge expresamente: "La documentación mencionada en este apartado queda pendiente de valoración por esta Unidad".

En visita de 9 de julio de 2004, de la que se dejó constancia en diligencia número 3 (página 76 del expediente), se reiteró el requerimiento relativo a las copias en soporte legible por ordenador de los diarios y registros llevados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos que se expresaba la diligencia número 1.

También en diligencia número 4 de fecha 23 de julio de 2004 (página 81 del

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

expediente) se reitera el requerimiento de los libros registro en soporte legible por ordenador.

En comparecencia de 8 de septiembre de 2004, de la que se dejó constancia en diligencia número 5 (página 180 del expediente) el representante de la entidad aportó un escrito firmado por D. ..., que se anexó a la diligencia mencionada, en el que expresamente se recoge: "...la UTE dispone de los registros a que obliga la normativa vigente y la documentación que los soporta", y añade: "...está a disposición de la Inspección una copia en papel de los Libros-Registro antes mencionados y la Actuaría ha podido solicitar los documentos que ha estimado oportuno. Asimismo mi representada dispone en su domicilio fiscal de un ordenador en el que se encuentran los datos solicitados y que pone a disposición de la actuaría para que ésta extraiga, si así lo desea, los que sean de su interés para la finalidad que le es propia".

En la diligencia número 6 de estas actuaciones, formalizada el día 8 de septiembre de 2004 (página 338 del expediente) se informaba por parte de la Inspección al representante de la U.T.E.:

"el requerimiento no puede entenderse cumplimentado mientras no se aporten las copias requeridas en soporte legible por ordenador, en el formato especificado o en otro con información equivalente por el que por razones técnicas debidamente justificadas opte la empresa. En consecuencia se reitera el requerimiento en sus exactos términos y se pone en conocimiento del compareciente que el retraso en la presentación de los registros en cuestión, en soporte legible por ordenador, será considerado dilación no imputable a la Administración conforme a lo previsto en el artículo 29 de la ley 1/1998, de Derechos Y Garantías de los Contribuyentes y actualmente en el artículo 104.2 2º párrafo, en relación con el artículo 150. 7. ambos de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y concordante con los anteriores el artículo 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. La dilación imputable a la entidad iniciará su cómputo a estos efectos desde la fecha en que los mismos debieron ser aportados, esto es el 17 de julio de 2004".

En diligencia número 10 (página 1448 del expediente) extendida el 17 de diciembre de 2004, tras explicar el representante de la entidad (apartado III): "que si bien los datos no pueden ser facilitados en el formato requerido por la Inspección posiblemente

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

los mismos datos puedan ser facilitados en otro", se requirió a la entidad para que aportase los datos en cuestión "en el formato que resulte posible, sin perjuicio de la ulterior valoración por parte de esta unidad de Inspección o de otras unidades administrativas de las que se pueda requerir la colaboración al efecto."

Atendiendo a lo anterior la entidad remitió a la Inspección determinados archivos por correo electrónico los días 12 y 21 de enero de 2005, de lo que se dejó constancia en diligencias números 11 y 12 (páginas 1484 y 1486 respectivamente del expediente). Examinados los archivos recibidos se entendió por la unidad de inspección que los mismos constituían un cumplimiento suficiente de lo requerido en la diligencia número 1. Se hizo constar así en la diligencia número 13 de fecha 3 de febrero de 2005 (página 1488 del expediente) en la que consecuentemente se recoge expresamente: ".....Como consecuencia de lo anterior, la dilación iniciada el 17 de junio de 2004, señalada en la diligencia número 6, se da por finalizada el día 21 de enero de 2005."

Es decir, de la información extractada anteriormente, este Tribunal debe declarar ajustada a derecho la dilación en el procedimiento no imputable a la Administración que abarca del 17 de junio de 2004 al 21 de enero de 2005, que hacen un total de 218 días, que no deben tenerse en cuenta a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación.

Llegados a este punto, este Tribunal considera oportuno realizar una serie de puntualizaciones en relación con las dilaciones imputables al contribuyente.

El artículo 36 del Real Decreto 939/1986 que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone:

"1. En las actuaciones de comprobación e investigación, los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección, conservados como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentación y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos. Deberán también aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignadas en sus declaraciones, así como

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria

También la Ley 58/2003 y el Real Decreto 1065/2007 que aprueba el Reglamento de los procedimientos, recogen respectivamente:

"Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Artículo 171:

1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

(....)

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

(....)

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

En las Diligencias que constan en el expediente se solicita la aportación de numerosa documentación cuya comprobación es, a todas luces, necesaria a efectos de comprobar, investigar y, en su caso, regularizar la situación tributaria del interesado por los conceptos tributarios y ejercicios a que alcanzan las actuaciones y se deja constancia asimismo de la documentación que el interesado va aportando al expediente.

Este Tribunal comparte la postura expuesta por la Inspección de los Tributos en el informe ampliatorio a las Actas de Disconformidad donde se recoge:

"III. Plazo de duración de las actuaciones.

(.....)

La exigibilidad de los datos contables en soporte legible por ordenador y la obligación de aportarlos a requerimiento de la Administración tributaria en un procedimiento de inspección responde a que conforme a lo establecido en el artículo 30, apartado 1, del Código de Comercio, en redacción dada por Ley 19/1989, de 25 de julio (art. 2.º) los empresarios deben conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales. El concepto de documento a que se refiere el mencionado precepto debe, a juicio de quien suscribe y a estos efectos, entenderse en sentido funcional, comprensivo de cualquier medio u objeto a través del cual se manifiesta un pensamiento, idea, etc. que comprende soportes como cintas de película o de vídeo, estatuas, discos, etc., lo que tiene proyección jurisprudencial entre otras en la Sentencia de la sala de lo civil del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 1994 y otras anteriores que la misma cita, como la de 24 de febrero 1956, en la que se concede el carácter de documento a un modelo de cerradura incorporado a los autos, o en la Sentencia de la Sala Sexta (hoy 4.ª) del TS de 5 julio 1984 que admite como prueba documental la grabación de imágenes de vídeo; o la Sentencia del TC número 190/1992 de 16 noviembre y la en ella citada número 128/1988, de 27 junio, etc, y proyección legal en el artículo 26 del vigente Código Penal, que considera documento a los efectos de ese código todo "soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

jurídica"

Siendo el examen de la documentación una de las facultades (de las más importantes) de que dispone legalmente la Inspección para realizar sus funciones de comprobación e investigación, no cabrá sino desestimar las alegaciones actoras en lo que a este punto respecta.

Por todo lo anterior, cabe concluir que las actuaciones de comprobación e investigación, se inician el día 3 de junio de 2004, y las liquidaciones practicadas a la entidad son de fecha 18 de julio de 2005 (es necesario resaltar, que toda vez que las actuaciones inspectoras se iniciaron con la vigencia de la Ley 230/1963 General Tributaria, la fecha de finalización del cómputo del plazo es la de los acuerdos de liquidación, y no la fecha de su notificación, pues así lo dispone el apartado cuarto del artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías: "4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones") es decir, han transcurrido 411 días, sin embargo, a efectos del cómputo de dicho plazo, siendo ajustada a derecho la dilación apreciada por la Inspección, no se deberán tener en cuenta 218 días. De conformidad con lo anterior, las actuaciones de comprobación e investigación han durado 193 días.

Es decir, las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad no han excedido del plazo máximo de duración establecido.

Por todo lo anterior, no cabe entrar a valorar las posibles consecuencias del transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, debiendo desestimarse las alegaciones de la entidad a este respecto.

CUARTO: A continuación debemos entrar a resolver sobre la cuestión de fondo que se plantea en este expediente, consiste en determinar si son o no ajustadas a derecho las regularizaciones practicadas por la Inspección a la entidad reclamante en relación con la deducción de las cuotas consignadas en las facturas especificadas en el Informe ampliatorio del Acta.

De conformidad con el artículo 99 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA:

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

"1. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas"

Lo primero que debemos poner de manifiesto en la presente resolución es que el artículo 99 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos PODRÁN deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. Es decir, la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los sujetos pasivos del impuesto, en la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de una actividad económica constituye un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo.

Al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, debemos recordar que tanto la Ley General Tributaria 230/1963 en su artículo 114, como la nueva Ley General Tributaria 58/2003 en el artículo 105, atribuyen la carga de la prueba del mismo a quien pretenda hacer valer su derecho. Así, si un sujeto pasivo pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso del procedimiento inspector, o en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos del mismo.

Por tanto, en relación con el presente caso, si la entidad reclamante pretende deducir el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido consignado en las facturas correspondientes a los proveedores especificados en los acuerdos de liquidación y objeto de la regularización, es a ella a la que le corresponde acreditar los hechos y circunstancias que amparan la existencia del derecho a la deducción,

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

lo que, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1988, comporta la necesidad no sólo de "hacer valer" sino también de "probar" la procedencia del beneficio que se pretende, para lo cual la actora bien puede acudir a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 115 de la Ley 230/1963 General Tributaria (o artículo 106 de la Ley 58/2003) que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

Una vez sentado lo anterior, debemos profundizar en los requisitos que deben exigírsele a un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. La regulación la encontramos principalmente en los artículos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto en el artículo 92 relativo a las cuotas tributarias que son deducibles, artículo 93 sobre los requisitos subjetivos de la deducción, artículo 94 sobre las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, los artículos 95 y 96 sobre las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, artículo 97 relativo a los requisitos formales de la deducción, y los artículos 98 y 99 sobre el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción respectivamente.

A los efectos de la presente resolución, el artículo 99 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA continúa:

"Tres. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley.

Si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura o emisión del documento equivalente en que se efectúe su repercusión, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen".

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

En el caso presente, la Inspección de los Tributos, especifica las cuotas cuya deducibilidad no se admite en los períodos objeto de regularización, ya que se trata de cuotas, que si bien se han consignado en la correspondiente factura, no han sido devengadas, de manera que de conformidad con el artículo 99 antes transcrito, el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a la deducción ya que se trata de cuotas que no se entienden soportadas, puesto que el devengo se ha producido en un momento posterior al de la factura y por lo tanto, dichas cuotas se entienden soportadas cuando se devenguen.

La cuestión controvertida radica en determinar si las operaciones descritas en las facturas regularizadas por la Inspección han devengado el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como sostiene la entidad, o por el contrario, el IVA de dichas operaciones aún no se ha devengado, siendo su devengo coincidente con el cobro anticipado, tal y como sostiene la Inspección.

QUINTO: Concretamente se trata de determinar si el devengo del IVA en las certificaciones de obra recibidas por el sujeto pasivo se produce en el momento de su emisión, en cuyo caso puede proceder a la deducción de las cuotas repercutidas en el momento en que se reciben las certificaciones, o bien si resulta exigible cuando tiene lugar el pago de las mismas, participando de la naturaleza de pagos anticipados, en cuyo caso el derecho a deducir las cuotas de IVA repercutidas con dichas certificaciones de obra nace en el momento en el que se produce su pago.

En relación con esta cuestión conviene tener en cuenta la regulación que se contiene en la normativa reguladora del impuesto y la doctrina administrativa y jurisprudencial producida con ocasión de su interpretación.

Dispone el artículo 8 de la Ley del IVA:

"Dos. También se considerarán entregas de bienes:

1. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6.º de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

El artículo 11 de la Ley por su parte, dispone:

"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(....)

6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8.º de esta Ley."

Es decir, en la regulación del hecho imponible (entregas de bienes y prestaciones de servicios) en relación con las ejecuciones de obra, la Ley distingue entre:

- ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y en las que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, excediendo el coste de los mismos del 20 por 100 de la base imponible, en cuyo caso califica dichas ejecuciones de obra como entrega de bienes, y
- el resto de ejecuciones de obra, que califica como prestaciones de servicios.

Por su parte, en cuanto a las reglas de devengo de las ejecuciones de obra el artículo 75 de la Ley del Impuesto dispone:

"Uno. Se devengará el impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. (....)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

Así pues, en una primera aproximación, y a efectos de devengo, podemos distinguir entre:

a) ejecuciones de obra con aportación de materiales, para las que se prevé una misma regla de devengo, tanto si se califican como entregas de bienes o prestaciones de servicio: "en el momento en el que los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra."

b) y ejecuciones de obra sin aportación de materiales, que, a efectos de devengo, se asimilan a las prestaciones de servicios, y en las que el devengo se produce "cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas" (Artículo 75, uno, 2º).

Es decir, a efectos de devengo, todas las ejecuciones de obra con aportación de materiales (ya se califiquen como entrega de bienes o como prestaciones de servicios según las reglas anteriores, es decir, cualquiera que sea la proporción entre su coste y la base imponible, y cualquiera que sea su objeto) tienen una misma consideración, y su devengo se produce cuando los bienes se pongan a disposición del dueño de la obra.

Además de lo anterior, en todo caso, según el artículo 75.Dos "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".

Ya hemos expuesto en el fundamento de derecho anterior, la importancia de la determinación del devengo del impuesto a efectos de establecer el nacimiento del derecho a la deducción que recoge el artículo 98 de la Ley, y el ejercicio de dicho derecho de conformidad con el artículo 99 de la Ley.

SEXTO: Ni las Actas ni los acuerdos de liquidación entran a considerar la calificación de las operaciones de las que se derivan las certificaciones de obra, aplicando a las mismas los criterios de devengo correspondiente a las ejecuciones de obra con aportación de materiales. Es decir, como ya hemos advertido anteriormente, no resulta necesario aquí determinar la proporción de los materiales aportados en relación con la base imponible a efectos de calificar el hecho imponible como de prestación de servicios o de entrega de bienes, pues en cualquier caso la regla de devengo del

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

Impuesto es la misma en el caso de ejecuciones de obra con aportación de materiales, tanto si se califican como entrega de bienes, como de prestación de servicios.

A la vista de lo anterior, este Tribunal comparte la postura mantenida por la Inspección de los Tributos, y considera que el contrato cuyas disposiciones hemos transcrito parcialmente, son ejecuciones de obra con aportación de materiales, con independencia de la proporción que represente el coste de dichos materiales respecto de la base imponible, ya que a efectos de devengo tienen el mismo tratamiento las ejecuciones de obra con aportación de materiales, ya sean entregas de bienes o prestación de servicios.

Revisados los contratos señalados que obran en el expediente, este Tribunal declara que todos ellos con excepción del contrato suscrito con ST, S.L. (al que nos vamos a referir en el siguiente fundamento de derecho) son contratos de ejecución de obra con aportación de materiales.

Una vez sentado lo anterior, debemos señalar que este Tribunal ya se ha pronunciado en ocasiones anteriores en relación a como deben interpretarse las anteriores disposiciones relativas a las ejecuciones de obra. En concreto, tal y como se describe en la resolución de este Tribunal de fecha 3 de diciembre de 2008 (RG 127/2007):

"(...) esta cuestión fue objeto de cierta controversia en su momento, y que no estaba claro cuál era el momento de devengo del IVA, del nacimiento del derecho a deducir en las certificaciones de obra. ...añadiendo que hay sentencias del Tribunal Supremo que admiten el devengo del IVA en el momento de la emisión de la certificación de obra.

Lo cierto es que dicha controversia sobre este asunto concreto estuvo motivada por la aplicación de las normas antes referidas a algunos casos concretos, en particular, cuando el destinatario de las ejecuciones de obra era la Administración pública.

Con anterioridad al 1 de enero de 2002, fecha en que entra en vigor el añadido al artículo 75. Uno de la LIVA introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la Ley no distinguía en función de que el destinatario de las obras fuera o no Administración Pública. El criterio seguido tanto por este Tribunal Central (Resoluciones de 21 de marzo de 2001 y de 25 de Abril de 2001) como por la Dirección General de Tributos en

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

sus consultas vinculantes (entre otras, 7 de mayo de 1986 y 12 de noviembre de 1986) en relación con el devengo del IVA en los contratos de obras puede resumirse como sigue:

Si se trata de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo del IVA se produce cuando los bienes a que se refieren se ponen a disposición del dueño de la obra

En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas

En las operaciones que originen pagos anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos. No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario. La presentación o expedición de las certificaciones de obra no determinará el devengo del impuesto, salvo los casos de pago anticipado anteriormente indicados.

No obstante, es cierto que el Tribunal Supremo se pronunció sobre el devengo del IVA en las certificaciones de obra, en concreto en la sentencia de 5 de Marzo de 2001, en la de 27 de enero de 2003 y posteriormente en la Sentencia de 12 de julio de 2004 - de nuevo en un caso en el que el destinatario de las obras era una Administración Pública en la que venía a resumir su propia doctrina, citando expresamente la Sentencia de 5 de Marzo de 2001, y señalando que:

(...) en la ya citada Sentencia de 5 de marzo de 2001, en la que se distingue claramente entre dos posibilidades, a los efectos de computar la fecha de devengo del IVA:

La posibilidad de recepcionar con carácter provisional aquellas partes de la obra que deban ser ejecutadas en los plazos parciales establecidos en el contrato, que implica la realización del hecho imponible con respecto a esta parcial recepción solo desde que se recibe efectivamente el pago parcial correspondiente (Art. 75, dos),

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

El supuesto general de recepción provisional de la obra que, puesta en su totalidad a disposición del adquirente, supone la posibilidad de su destino al uso público o al servicio correspondiente y equivale a la entrega de la misma, momento que según el artículo 75, uno, se produce el devengo del impuesto con independencia del pago efectivo de la obra".

La Ley 24/2001 vino a precisar el momento del devengo en el caso de obras efectuadas para la Administración Pública, situándolo en el momento de la recepción de las mismas, efectuada conforme a la normativa de contratación de las Administraciones públicas, lo cual no suponía una modificación esencial de la regla general insita en el mencionado artículo 75, Uno, 2º de la Ley 37/1992

Por lo tanto, la mera expedición de certificaciones de obras no determinaba ni determina por sí misma el devengo del IVA, en tanto en la misma no se deriva una transmisión del poder de disposición sobre los bienes; para el tribunal Supremo la importancia de la expedición de la certificación estriba en lo que pueda suponer de entrega de la cosa, por lo que no es un elemento puramente formal, sino material. En la medida en que se pueda acreditar que tal entrega, aun parcial, se ha producido, sin que a estos efectos baste la mera invocación de la existencia de la certificación, podría considerarse producido el devengo del IVA, sin perjuicio de que, en caso de que no se acreditase tal entrega parcial de la obra, el devengo se produjese por el mero pago anticipado del importe."

La citada Sentencia del Tribunal Supremo se sustenta en una interpretación de los artículos 47 y 54 de la derogada Ley de Contratos del Estado aprobada por Decreto 923/1965.

Tras la precisión introducida por la Ley 24/2001 en el artículo 75, Uno 2º de la Ley 37/1992, sólo la recepción provisional de la obra puede determinar un devengo del IVA coincidente con la emisión del documento que acredite la ejecución de la obra que es objeto de dicha recepción.

En relación con la legislación de contratos administrativos vigente en la fecha en la que se dictó el acto objeto de la reclamación, contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de Junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones públicas, y el Real decreto 1098/2001, de 12

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la anterior, ésta distingue claramente entre las certificaciones de obra y las recepciones provisionales.

El artículo 99 del Real Decreto Legislativo 2/2000, establece en su apartado 1 que "el contratista tendrá derecho al abono de la prestación realizada en los términos establecidos en esta Ley y en el contrato y con arreglo al precio convenido"

Por su parte, el artículo 145,1 de dicha norma, precepto específico del contrato de obras, y que lleva por rúbrica "Certificaciones de obra y abonos a cuenta" indica que "A los efectos del pago, la Administración expedirá mensualmente (...) certificaciones que comprendan la obra ejecutada durante dicho período de tiempo".

Uno y otro precepto, de tenor muy genérico, podrían concordar con la doctrina de la sentencia mencionada.

Por su parte, el artículo 99.4 del Real Decreto Legislativo 2/2000 dispone: "La administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los dos meses siguientes a la fecha de expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato"

La interpretación más plausible de este precepto reposa en la oposición entre certificaciones de obra, por un lado, y, por otro, las actas que reflejan la recepción total o, por excepción, parcial, de las obras.

Existe, pues, una diferencia conceptual, no sólo en el ámbito de la contratación administrativa, sino también en el ámbito de la contratación privada, entre una certificación de obra y una entrega de la obra, entrega que puede ser total o parcial, dependiendo de la naturaleza de la obra y de la parte entregada.

Lo que queda claro es que no todo cobro parcial que se produzca durante la vigencia del contrato responde a una entrega parcial, y, en consecuencia, determina el devengo del impuesto por la realización del hecho imponible, aunque sí determina la exigibilidad del impuesto en concepto de pago anticipado, cuando dicho pago se hubiese producido.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

El interesado invoca el RD 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. Concretamente trae a colación sus artículos 6º y 3º, que se pronuncian en el siguiente sentido:

Artículo 6: "Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser emitidos en el mismo momento de realizarse la operación o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a partir de dicho momento o del último día del período a que se refiere el apartado cuarto del artículo 2º de este Real Decreto. Las operaciones se entenderán realizadas según los criterios establecidos en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para el devengo del impuesto.

Por su parte, el artículo 3º, apartado 2 del citado Real Decreto dispone que: "2. se deberá expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación. En la correspondiente factura se hará indicación expresa de esta circunstancia".

No tenemos inconveniente alguno en afirmar que la interesada recibió de los subcontratistas auténticas facturas. Ahora bien, el citado Real Decreto, en su artículo 3, incluye, como una de las menciones que debe contener la factura, la descripción de la operación, que puede ser, bien la obra o la parte de la obra realizada. Es decir, que la descripción de la operación que contiene la factura puede consistir en una certificación de obra, que es lo que la Inspección, y este Tribunal, como más adelante se argumenta, sostienen.

Las llamadas "certificaciones de obra" son documentos que emiten periódicamente los Directores de Obra para justificar la facturación de la obra en curso por períodos temporales de avance de la obra. Dichas certificaciones pueden, y así ocurre con frecuencia, incorporarse a las facturas que las documentan.

Pues bien, la factura debe emitirse tanto en el caso de certificaciones de obra como en el caso de finalización de la obra, la diferencia entre una factura emitida con ocasión de la finalización de la obra con la emitida con ocasión de una certificación de obra estriba en el devengo del impuesto: en la primera, el devengo del impuesto se producirá en el momento de su emisión (que a estos efectos suponemos que coincide con el de la realización del hecho imponible), con independencia del momento en el

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

que se produzca la corriente financiera a que da lugar el pago; mientras que en las segundas, el IVA no se devengará hasta que no se efectúe el pago de la misma.

Ahora bien, una vez aclarada esta cuestión debe abordarse otra, relacionada con el devengo del IVA en los supuestos de certificaciones de obra.

Las cuotas cuya minoración procede corresponden a cuotas soportadas declaradas que tienen su origen en las cantidades no pagadas en dicho ejercicio de las certificaciones de obra recibidas de subcontratistas, que efectúan trabajos consistentes en ejecuciones de obra con aportación de materiales, y en los que no ha habido entrega de la obra en dicho ejercicio. El motivo de las Certificaciones de obras es, precisamente, anticipar el pago de parte del precio del valor total de la ejecución, por lo que, al no realizarse dicho pago, no tiene lugar el devengo del impuesto, ni, paralelamente, nace el derecho a la deducción.

De los contratos anteriores, se desprende que no existen unidades de obra, ni otras divisiones de la obra a llevar a cabo susceptibles de una puesta a disposición parcial. En consecuencia, cabe entender que el contrato expirará y se entenderá cumplido cuando se haya llevado a cabo toda la obra, que es precisamente el objeto del contrato.

Continuando con el contrato anterior, nos encontramos con que en el mismo consta en las condiciones particulares (anexo 3º):

"PLAZO DE EJECUCIÓN

INICIO 20.07.1999

FINAL 30.08.2000"

Así, se habla de un plazo máximo de finalización de los trabajos en Agosto 2000 en el caso de RQ, S.L. circunstancia que hacemos extensible al resto de contratos en los que se habla de plazos de ejecución, y en los que sin embargo no se averigua ninguna relación entre las facturaciones parciales y dichas fases o plazos de ejecución que pudieran dar pie a hablar de una entrega o puesta a disposición parcial.

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

Es característica común en este tipo de contratos de ejecución de obra, que se trate de contratos de resultado futuro, cuya duración se prolonga en el tiempo, como consecuencia de la naturaleza del trabajo a realizar.

Entre el inicio y el final de los trabajos, se va desarrollando una serie de actuaciones por parte del prestador conducentes a dicho resultado. La suma de las contraprestaciones correspondientes a cada una de dichas actuaciones (trabajo, y, en su caso, como es el que nos ocupa, aportación de materiales) constituyen la contraprestación total del contrato.

También es frecuente que en este tipo de contratos se pacten pagos parciales, en proporción al porcentaje de realización del mismo, para evitar que la financiación de la obra, dada su duración, recaiga sobre el que la ejecuta, pues de lo contrario se vería obligado a adelantar el importe correspondiente a los gastos que le genera la ejecución del contrato, debiendo esperar a su finalización para recuperarlos.

Pues bien, considerar que estos pagos corresponden a obra ya "entregada" y que la simple emisión de las facturas que los documentan determina el devengo del IVA antes de su pago efectivo, equivaldría a asimilar dichos contratos, a efectos del IVA, a las operaciones de tracto sucesivo a las que se refiere el artículo 75, uno, 7º de la ley 37/1992, el Impuesto sobre el Valor Añadido, en las que el devengo se produce a medida que resulta exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Tal y como ha señalado este TEAC en resoluciones anteriores (RG 2611/07 y RG 2687/07, ambas de 26 de enero de 2010), debemos distinguir, a efectos de devengo, entre operaciones de tracto sucesivo y los contratos de resultado de duración prolongada en los que, naturalmente, se van produciendo actuaciones que dan lugar a pagos, pero que no son el objeto del contrato, que contempla la finalización de una obra.

En los contratos de ejecución de obra, cuya prestación es un resultado futuro, la dilación en el tiempo es necesaria para la producción de la obra, en la medida en que la propia prestación define el tiempo de duración, pero su ejecución es única.

En consecuencia, cabe concluir que los pagos que se producen durante la vigencia del contrato tienen la consideración de pagos anticipados a efectos del devengo del

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

Impuesto, y, en consecuencia, el destinatario de las facturas que los documentan podrá deducir las cuotas que incorporan en la medida en que sean pagadas.

Conforme a lo anteriormente señalado, procede desestimar las alegaciones de la entidad reclamante y confirmar los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de ..., en cuanto a los proveedores detallados en el Anexo al Informe de Disconformidad, con excepción del proveedor ST, S.L. al que nos vamos a referir en el siguiente fundamento de derecho.

SÉPTIMO: En cuanto al proveedor ST, S.L. del contrato suscrito con el mismo podemos destacar:

"Contrato de proveedores _

–

Obra: Autoría del ... Tramo ...

Suministro P-013/98

En ... a 21 de julio de 1998

(...)

INTERVIENEN_

Los primeros representando en calidad de apoderados a ... UTE_

Y el segundo representando en calidad de DIRECTOR COMERCIAL a ST, S.L....._

EXPONEN

(....)_

El comprador adjudica al proveedor, y éste acepta, mediante la modalidad de contrato de compraventa sujeta a ensayo o prueba, el suministro de los materiales del Anexo I...._

CLÁUSULAS_

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

SÉPTIMA CONDICIONES DE FACTURACIÓN Y MEDICIONES_

a. Mensualmente se presentará una factura a origen y por triplicado, que comprenderá los suministros realizados en obra, durante el mes transcurrido._

c. Las cantidades reflejadas en la factura, se corresponderán con los albaranes de entrega del proveedor que deberán acompañar a cada entrega parcial que se realice en Obra...._

ESPECIFICACIÓN DE COMPRAS_

MATERIAL, EQUIPO O SERVICIO A SUMINISTRAR_

Suministro de bóvedas prefabricadas triarticuladas." _

De las cláusulas transcritas de este contrato, se desprende que no estamos en presencia de un contrato de ejecución de obra con aportación de materiales, que se exprese en términos similares a como lo hacen el resto de contratos. En este caso se trata de un contrato de suministro de material en los términos expresado en dicho contrato, al que no resultan de aplicación la normativa, doctrina y jurisprudencia que hemos expuesto para el caso de las ejecuciones de obra con aportación de materiales.

—

En este caso, de conformidad con el artículo 75 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA,

—

Se devengará el impuesto:_

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. (...)_

Es decir, el devengo en relación con la aportación de materiales, se produce con la puesta a disposición. En este caso, de conformidad con el artículo 99 de la Ley del IVA, el ejercicio del derecho a la deducción de estas cuotas lo puede efectuar

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

la entidad cuando la misma haya soportado las cuotas deducibles, y dichas cuotas se entienden soportadas en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura. _

Este Tribunal debe admitir por tanto, la deducción de las cuotas del impuesto soportadas en las facturas emitidas por el proveedor ST, S.L. en el período impositivo en que la entidad recibió la correspondiente factura, ya que este Tribunal entiende, a la vista de la documentación que obra en el expediente, que dichas cuotas han sido soportadas en dicho momento, y consecuentemente, la entidad puede ejercer su derecho a la deducción también en dicho momento._

OCTAVO: Como conclusión de todo lo que llevamos expuesto, este Tribunal declara:_

1. Ajustada a derecho la regularización Inspectora en cuanto a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido documentadas en las facturas relativas a todos los proveedores especificados en los Anexos al informe de Disconformidad, con excepción del proveedor ST, S.L._

2. No ajustada a derecho la regularización de la Inspección en cuanto a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido documentadas en las facturas del proveedor ST, S.L. debiendo anularse las liquidaciones en la parte correspondiente, conforme a lo señalado en el fundamento de derecho séptimo de la presente resolución. _

Por lo expuesto,_

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el recurso de alzada ordinario interpuesto por X, S.A.y Z, S.A. UTE ... con NIF ..., contra la resolución de la reclamación económico-administrativa nº ..., de 27 de octubre de 2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... e interpuesta contra acuerdos de liquidación derivados de las Actas de Disconformidad A02, nº ... y nº ..., de fecha 18 de julio de 2005, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., y referidos al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2000/2001 y 2002, por importes de 1.721.800,71 euros de deuda tributaria y 586.670,05 euros de cuota diferencial a devolver, respectivamente, ACUERDA estimarlo en parte, en los términos expuestos en el fundamento de derecho OCTAVO de la presente resolución.____

ASEMCO Consultores Tributarios & Laborales

▣