

INFORME 12/1997, DE 22 DE SEPTIEMBRE, SOBRE INTERESES MORATORIOS Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA.

ANTECEDENTES

Determinados servicios dependientes de los órganos de contratación de la Comunidad de Madrid se han dirigido a la Secretaría General Técnica de la Consejería de Hacienda, en cuanto centro directivo al que le está atribuida, según Decreto 113/1997, de 18 de septiembre, por el que se aprueban las competencias y estructura de la Consejería de Hacienda, la coordinación de la contratación administrativa, solicitando el establecimiento de criterios en las materias indicadas en el encabezamiento de este informe. Además, la Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional ha remitido escrito a la Secretaría General Técnica consultando específicamente acerca de la repercusión del I.V.A., en los intereses derivados del pago extemporáneo de las obligaciones de la Administración nacidas de la ejecución de los contratos administrativos.

Trasladadas a esta Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa las solicitudes y la consulta, en uso de las competencias que le han sido conferidas por el Decreto 4/1996, de 18 de enero, por el que se aprueba su Reglamento de Régimen Orgánico y Funcional, ha considerado conveniente, al tiempo que resuelve la consulta formulada por la Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, pronunciarse sobre los intereses moratorios y el I.V.A. en la contratación administrativa y fijar los criterios que, en su opinión, con base en las normas legales que regulan las citadas materias, deben tomarse en consideración.

CONSIDERACIONES

1.- Los intereses moratorios en la contratación administrativa.

1.1. La prevalencia de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP), sobre la Ley autonómica 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid (LRHCM).

El objeto de esta primera subcuestión es conocer la norma legal que debe aplicarse para el reconocimiento de los intereses derivados por el pago extemporáneo de las obligaciones de la Administración nacidas de la ejecución de los contratos administrativos.

Las normas que en el ámbito de la Comunidad de Madrid regulan el reconocimiento de intereses por el pago extemporáneo de sus obligaciones económicas son, de una parte, la LRHCM, en su artículo 41, precepto que ha de considerarse de carácter general para cualquier tipo de obligación económica, siendo su contenido igual al del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), y, de otra, la LCAP en su artículo 100.4, precepto que se refiere específicamente a los intereses derivados del pago tardío por la Administración de las obligaciones económicas nacidas de la ejecución de los contratos administrativos. Tomando en consideración el principio de que la ley especial prevalece sobre la general, ha de concluirse que en cuanto a intereses se refiere en la contratación administrativa el precepto de aplicación es el artículo 100.4 de la LCAP.

Desde este criterio, procede analizar seguidamente las circunstancias que deben concurrir para el reconocimiento y abono de los intereses por demora en el ámbito de la contratación administrativa. La LCAP ha supuesto un importante cambio respecto de la derogada Ley de Contratos del Estado (LCE). En efecto, la LCAP, recogiendo criterios jurisprudenciales, ha aproximado la Administración a la categoría del deudor de derecho común y debido a ello en la nueva normativa se han limitado sus prerrogativas.

Según el artículo 100.4 de la LCAP "La Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obra o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato, sin perjuicio del plazo especial establecido en el artículo 148 y si se demorase deberá abonar al contratista, a partir del cumplimiento de dicho plazo de dos meses, el interés legal del dinero incrementado en un 1,5 puntos, de las cantidades adeudadas"; es decir, transcurrido el plazo de dos meses desde la expedición de los documentos citados en el precepto, que no debe identificarse con la fecha de su aprobación por la Administración, no resultando aquélla decisiva pues ello implicaría tanto como dejar al arbitrio de la Administración deudora el cumplimiento de su obligación, ésta entra automáticamente en mora, sin que resulte necesario que el contratista-acreedor la interpele o intime. La LCAP se pronuncia en sentido distinto a la derogada LCE, artículo 47; a la LRHCM, artículo 41; al TRLGP, artículo 45; e incluso al artículo 1.100 del Código Civil. De acuerdo con el artículo 100.4 de la LCAP, el momento inicial o *dies a quo* del devengo de intereses es el del transcurso de los dos meses

contados desde la fecha de expedición de las certificaciones de obra o de los documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato sin que la Administración hubiese hecho efectiva su obligación de pago, y el *dies ad quem* o día en que los intereses dejan de devengarse es el del pago efectivo de la obligación principal; el tipo de interés que debe aplicarse es el legal del dinero, fijado anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, al que debe sumarse un 1,5 puntos por imperativo del artículo 100.4 de la LCAP.

1.2. La improcedencia del reconocimiento en vía administrativa de intereses sobre las cantidades debidas por intereses.

Ni en la LCAP ni en la LRHCM y tampoco en el TRLGP existe precepto alguno sobre el devengo de intereses por cantidades líquidas adeudadas provenientes del impago de intereses vencidos, el denominado anatocismo. Por ello es necesario acudir, en aplicación del artículo 7 de la LCAP que remite al derecho privado cuando no existen normas específicas en la propia LCAP y sus disposiciones de desarrollo o en las restantes normas de derecho administrativo, al Código Civil. El artículo 1.109 del Código Civil en su primer párrafo establece: "Los intereses vencidos devengan el interés legal desde que son judicialmente reclamados, aunque la obligación haya guardado silencio sobre este punto".

El aforismo *in illiquidis non fit mora*, derivado del artículo 1.108 del Código Civil, implica que sólo se devengarán intereses por mora en el pago de una obligación dineraria cuando sea líquida, circunstancia que no concurrirá si existe controversia sobre la propia existencia de la obligación reclamada, sobre el importe de la misma o si deben determinarse en juicio los elementos que permitan el cálculo de su importe. En todo caso, ha de considerarse líquida una obligación, a los efectos del artículo 1.108 del Código Civil, cuando pueda ser calculada por una sencilla operación matemática. Esta necesidad de liquidez se refiere, tanto a la obligación de pago del precio del contrato cuando se reclaman los correspondientes intereses, como a la de los propios intereses devengados cuando lo que se reclama es el anatocismo o el devengo de intereses de intereses o intereses de segundo grado, según el artículo 1.109 del Código Civil.

Puede decirse, como conclusión de lo expuesto, que el pago de los intereses de intereses sólo procederá en aquellos supuestos en que exista una deuda vencida y líquida (SSTS de 16 de enero y 21 de diciembre de 1991, 20 de mayo de 1993 y 10 de noviembre de 1996, entre otras), se haya producido una reclamación judicial

(bien sobre la obligación principal, sobre los intereses vencidos o sobre los propios intereses de intereses), y en aquel sentido se haya pronunciado una Sentencia. *Sensu contrario*, ha de entenderse que no procede el reconocimiento de intereses de intereses en vía administrativa.

2.- Los intereses y el I.V.A. en el supuesto de mora por la Administración en el pago de sus obligaciones nacidas de la ejecución de los contratos administrativos.

Previamente a analizar las tres subcuestiones en que se divide esta segunda cuestión, es necesario hacer una precisión sobre los conceptos: contrato de resultado y contrato de actividad. El primero es aquél por el que el contratista se obliga a entregar una cosa o una obra, *locatio operis*, a su riesgo y ventura, siendo lo importante el resultado final (SSTS de 13 y 23 de abril de 1993); por el contrario, en el contrato de actividad el contratista presta servicios de modo continuado durante la vigencia del contrato, *locatio operarum*, también a su riesgo y ventura.

Debe significarse, por otra parte, que para la resolución de las subcuestiones se han tomado en consideración los siguientes preceptos: el artículo 100.4 de la LCAP y los artículos 75, 78 y 90 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), modificada por la Ley 23/1994, de 6 de julio. Además se ha tenido en cuenta: la contestación de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, de 25 de enero de 1996, a la consulta que le fue planteada por el extinguido Organismo Autónomo Agencia de Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Europeo recaída en el Asunto C-281/91, de 7 de diciembre de 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV contra Staatssecretaris van Financiën.

Se hace cita literal de los artículos mencionados de la LIVA, en aquellas partes que son aplicables a los supuestos planteados:

“Artículo 75. Devengo del impuesto.

Uno. Se devengará el impuesto:

1º.- 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 (...).

2º.- 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 (...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, 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 (...).”

“Artículo 78. Base imponible. Regla general.

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º.- Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18, letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones

(...)”.

“Artículo 90. Tipo impositivo general.

(...) Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo (...)”.

2.1. La demora en el pago de las entregas de bienes en los contratos de resultado y de las prestaciones de servicios en los contratos de actividad.

En el supuesto de demora en el pago por la entrega de bienes (contrato de resultado: recepción de obras, entrega de suministros y recepción del objeto de los contratos de consultoría y asistencia y trabajos específicos y concretos no habituales cuando aquél consista en la ejecución de un bien o de una cosa) y por la prestación de servicios (contrato de actividad: gestión de servicios públicos, de servicios e incluso algunos de consultoría y asistencia -véase por ejemplo dirección de obras-) se estará a las siguientes reglas:

a) El devengo del impuesto en la entrega de bienes se producirá cuando éstos se pongan a disposición del adquirente y en la prestación de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (artículo 75. Uno. 1º y 2º. LIVA).

b) El tipo impositivo del impuesto será el que rija en el momento del devengo (artículo 90. Dos. LIVA).

c) La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de la operación sujeta al mismo procedente del destinatario (artículo 78. Uno. LIVA).

d) No se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio, debido a que dicho aplazamiento corresponde a un período posterior a la entrega de las cosas o bienes o a la prestación de los servicios (artículo 78. Dos. 1, párrafo segundo. LIVA).

Aplicadas las reglas anteriores al siguiente supuesto práctico:

- Importe de la certificación de liquidación del contrato de resultado, o de los

servicios prestados: 1.000 pesetas.

- Fecha de la recepción del contrato de resultado o de los servicios prestados: 1 de abril.
- Fecha del pago de la contraprestación: 29 de agosto.
- Tipo del I.V.A. a 1 de abril: 16%.
- Tipo del interés: 7,5 % + 1,5 % (artículo 100.4 de la LCAP) = 9%.

resultará:

1.000 pesetas (BI) + 160 pesetas (16% I.V.A.) = 1.160 pesetas

Intereses: 1.160 pesetas x 90 días x 9% / 365 x 100 = 25,74 pesetas

Importe total a abonar: 1.160 pesetas + 25,74 pesetas = 1.185,74 pesetas

2.2. La demora en el pago de las certificaciones de obra o de las correspondientes a otros contratos de resultado como abonos a buena cuenta.

En el supuesto de demora en el pago de certificaciones de obra o de las de otros contratos de resultado (suministros de fabricación y de consultoría y asistencia y trabajos específicos y concretos no habituales si su objeto fuese la ejecución de un bien o de una cosa), como abonos a buena cuenta¹, se seguirán las siguientes reglas:

- a) El impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio (artículo 75, Dos. LIVA).
- b) El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo (artículo 90, Dos. LIVA).
- c) La base imponible estará constituida por los importes que efectivamente deba percibir el contratista (artículo 78, Uno. LIVA), más los intereses de demora por el aplazamiento o retraso en el pago del precio (artículo 78, Dos, 1º, segundo párrafo, entendido *sensu contrario*, LIVA).

Aplicadas estas reglas al siguiente supuesto práctico:

¹ A efectos del I.V.A., los abonos a buena cuenta son operaciones sujetas a gravamen al tratarse de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible. Véase en este sentido el artículo 75.Dos de la LIVA.

- Importe de la certificación de obra o de cualquier otro contrato de resultado, como abonos a buena cuenta: 1.000 pesetas
- Fecha de la certificación: 1 de abril.
- Fecha del pago de la certificación: 29 de agosto.
- Tipo del I.V.A. a 29 de agosto: 16%
- Tipo del Interés: 7,5 % + 1,5 % (artículo 100.4 de la LCAP) = 9%

resultará:

1.000 pesetas (precio de la contraprestación) + 22,19 pesetas (importe de los intereses = $1.000 \text{ pesetas} \times 90 \text{ días} \times 9\% / 365 \text{ días} \times 100$) = 1.022,19 pesetas (BI)

1.022,19 pesetas (BI) x 16% (I.V.A.) = 163,55 pesetas

Importe total a abonar: 1.022,19 pesetas + 163,55 pesetas = 1.185,74 pesetas

2.3 La demora en el pago de certificaciones de obra o de las correspondientes a otros contratos de resultado como abonos a buena cuenta.

El supuesto analizado en el punto 2.2 puede tener una variante, la que se produce cuando aún sin haberse satisfecho por la Administración el importe de la certificación, como abono a buena cuenta², se recibe la obra o el bien. En este supuesto las reglas aplicables son las siguientes:

- a) El I.V.A. correspondiente a la certificación, como abono a buena cuenta, se devengará con referencia al momento de la recepción del bien o la cosa (artículo 75 Uno. 1º LIVA).
- b) El tipo impositivo será el vigente en el momento del devengo, es decir el de la fecha en que la recepción tuvo lugar (artículo 90. Dos LIVA).
- c) Se considerarán dos bases imponibles:

En la primera se incluirá junto al importe de la certificación el importe de los intereses, según se ha expuesto en el apartado 2.2, aunque éstos sólo se calcularán desde el día en que comience el transcurso de los dos meses siguientes a la fecha de expedición de la certificación de obra o de la correspondiente a otros contratos de resultado hasta la fecha de recepción de

² Véase nota 1 al apartado 2.2 de estas consideraciones.

la obra o del bien (artículo 78. Uno y Dos, 1º, segundo párrafo -entendido este párrafo *sensu contrario*- LIVA).

La segunda base imponible sólo comprenderá el importe de la certificación al que se aplicará el I.V.A., y sobre el resultado se calcularán los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha de recepción de la obra y la del pago efectivo de la certificación (artículo 78, Uno y Dos, 1º, párrafo segundo, LIVA).

Aplicadas las reglas citadas a un supuesto práctico, como en los apartados anteriores:

- Importe de la certificación de obra o de cualquier otro contrato de resultado, abono a buena cuenta: 1.000 pesetas.
- Fecha de la certificación: 1 de abril.
- Fecha de recepción de la obra: 30 de julio.
- Fecha de pago de la certificación: 29 de agosto.
- Tipo del I.V.A. a 30 de julio: 16%
- Tipo del I.V.A. a 29 de agosto: 17%
- Tipo del interés: 7,5% + 1,5% (artículo 100.4 de la LCAP) = 9%

resultará:

$1.014,79 \text{ pesetas (BI)} = [1.000 \text{ pesetas (precio contraprestación)} + 14,79 \text{ pesetas (importe de los intereses} = 1.000 \text{ pesetas} \times 60 \text{ días} \times 9\% / 365 \times 100)] + 162,36 \text{ pesetas (16\% I.V.A.)} = 1.177,16 \text{ pesetas.}$

$1.000 \text{ pesetas (BI)} + 160 \text{ pesetas (16\% IVA)} = 1.160 \text{ pesetas} \times 30 \text{ días} \times 9\% / 365 \times 100 = 8,58 \text{ pesetas importe de los intereses.}$

Importe total a abonar: $1.177,16 \text{ pesetas} + 8,58 \text{ pesetas} = 1.185,74 \text{ pesetas}$

3.- El I.V.A. en el supuesto del artículo 188 de la LCAP, "Pago en metálico y en otros bienes", en los contratos de suministros.

En el supuesto del artículo 188 de la LCAP se produce una entrega de un bien por parte de la Administración al contratista como pago de parte del precio del contrato, operación que no se encuentra sujeta al I.V.A. por no corresponder al desarrollo de una actividad empresarial, según el artículo 4 de la LIVA.

Con independencia de lo expuesto, el I.V.A. del presupuesto del contrato administrativo girará sobre el importe del bien que la Administración pretende adquirir u objeto del contrato, aunque el precio de éste se satisfaga parte en dinero y parte en bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79 de la LIVA, "Base imponible. Reglas especiales". En consecuencia, el órgano de contratación obtendrá el presupuesto de contrata a partir de la siguiente fórmula: $P = (Dp + Bp) \times IVA$, en la que P = presupuesto de contrata, Dp = parte del presupuesto en dinero y Bp = parte del presupuesto en bienes.

Aplicando la fórmula al siguiente supuesto práctico:

- Importe del bien a adquirir, objeto del contrato: 1.000 pesetas = BI.
- Importe del bien que entregará la Administración, como pago de parte del precio: 200 pesetas
- Tipo del I.V.A.: 16%

resultará un presupuesto de contrata de $1.160 \text{ pesetas} = (800 + 200) \times 16\%$.

La base imponible del impuesto en el precio del contrato será igual al valor del bien que la Administración adquiere del contratista, según la oferta realizada por éste. La parte del precio del contrato que la Administración debe satisfacer al contratista se obtendrá del importe de su oferta económica respecto del bien que entregará a la Administración, sin considerar el I.V.A., minorada en la cantidad que aquél ha ofrecido por el bien que recibirá de la Administración, que figurará también en su oferta económica, sumándose la cantidad que resulte de aplicar el I.V.A. a la base imponible determinada según se ha expuesto anteriormente.

CONCLUSIONES

Por lo expuesto, esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende:

- 1.- Los intereses moratorios devengados por la Administración como consecuencia del pago extemporáneo de sus obligaciones económicas nacidas de la ejecución de los contratos administrativos se rigen por el artículo 100.4 de la LCAP y no por el artículo 41 de la LRHCM.
- 2.- Como consecuencia de la conclusión anterior, la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 100.4 de la LCAP, entra automáticamente en mora, sin

necesidad de ser interpelada por el contratista, si transcurridos dos meses desde la fecha de expedición de las certificaciones de obra o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato no hubiese cumplido su obligación de pago, devengándose desde aquella fecha y hasta la del pago efectivo de la obligación principal los intereses por demora al tipo que resulte de sumar al legal del dinero 1,5 puntos.

3.- Para el reconocimiento de los intereses es necesario que la deuda sea líquida y vencida, no procediendo dicho reconocimiento en vía administrativa cuando se trate de intereses de intereses o intereses de segundo grado.

4.- El devengo del I.V.A. se producirá ordinariamente cuando tenga lugar la puesta a disposición de la Administración de los bienes -recepción de las obras o de las cosas- o cuando se presten, efectúen o ejecuten los servicios, siendo la base imponible el importe total de la contraprestación y el tipo el que rija en el momento del devengo. Si la Administración demorase el pago de sus obligaciones se devengarán intereses sobre el importe de la suma de la base imponible y el I.V.A., debiéndose tener en cuenta para determinar la fecha de su vencimiento lo establecido en el artículo 100.4 de la LCAP.

5.- En los supuestos de certificaciones de contratos de obra o de las de otros contratos de resultado cuyos importes se hagan efectivos como abonos a buena cuenta, el momento del devengo del I.V.A. es el de la fecha del pago efectivo de aquéllas y el tipo impositivo el vigente en el momento del devengo. En el supuesto de que la Administración demorase su pago se devengarán intereses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 100.4 de la LCAP, integrándose su importe, junto al de las certificaciones, en la base imponible del I.V.A.

6.- Si la obra, el bien o la cosa fuesen recibidos en fecha anterior al del pago efectivo de las certificaciones que con el carácter de a buena cuenta se hubiesen expedido en el curso de la ejecución del contrato, el tipo impositivo a aplicar sobre el importe de la contraprestación será el vigente en el momento de la recepción. Si la Administración efectuase el pago de dichas certificaciones extemporáneamente, en la base imponible deberán integrarse, junto al importe de las certificaciones, los intereses que conforme al artículo 100.4 de la LCAP se devenguen, pero sólo por el período que transcurra desde los dos meses siguientes a la fecha de expedición de las certificaciones hasta la fecha de la recepción de las obras, de los bienes o de las cosas, girándose sobre la suma de ambos conceptos el I.V.A. Por otra parte, sobre el importe de las certificaciones más el I.V.A., se aplicarán los intereses de demora por el período que transcurra desde la fecha de recepción

de las obras, bienes o cosas y hasta la fecha del pago efectivo de aquellas certificaciones.

7.- En el supuesto del artículo 188 de la LCAP, referido al contrato de suministros, cuando el precio se pague parte en metálico y parte mediante la entrega por la Administración de otros bienes, el I.V.A. será el que resulte de aplicar al importe del bien que la Administración adquiere del contratista u objeto del contrato el tipo del impuesto que corresponda, con independencia de cual sea el valor del bien que como parte del pago del precio reciba el contratista de la Administración.