

INFORME 2/2006. CONTRATOS DE OBRA CON PAGO APLAZADO. IVA E INTERESES DE APLAZAMIENTO.

Con fecha 6 de febrero de 2006 ha tenido entrada en la Secretaría de la Junta Superior de Contratación Administrativa solicitud de informe de la Subsecretaría de la Conselleria de Justicia, Interior y Administraciones Públicas con el siguiente tenor literal:

“La Secretaría General Administrativa de esta Conselleria solicitó, a instancias de la Dirección General de Justicia mediante escrito de fecha 25 de mayo de 2005, informe al Área Jurídica, en relación con el escrito presentado por la empresa adjudicataria de las obras de la Ciudad de la Justicia de Castellón sobre el pago del IVA de los intereses de las certificaciones.

El informe emitido por el Área Jurídica, con fecha de 17 de junio de 2005, se trasladó a la Dirección General de Justicia, para su conocimiento y efectos oportunos. No obstante, con fecha 25 de enero de 2006, la citada Dirección propone, de conformidad con la sugerencia realizada por el Área Jurídica, se proceda a solicitar informe de esa Junta de Contratación Administrativa de la Generalitat Valenciana, a cuya finalidad se adjunta la documentación que en anexo se detalla.”

Al escrito de referencia se acompaña la siguiente documentación:

- Fotocopia compulsada del cálculo de devengo de IVA de los intereses.
- Fotocopia del escrito de la Jefa de Área de Modernización con la Administración de Justicia, de no procedencia de aplicación IVA.
- Fotocopia escrito U.T.E. reclamando intereses.
- Fotocopia escrito de la Jefa de Área de Modernización con la Administración de Justicia comunicando que no procede IVA.
- Fotocopia de oficio remitiendo informe Instituto Valenciano de Finanzas y Boletines de la Central de Anotaciones y fotocopia de informe.
- Fotocopia de las facturas: 914/13.010; 914/13.011; 914/14.012; 914/14.013; 914/14.019; 914/14.020.
- Fotocopia del informe jurídico emitido por esa Área Jurídica, en el expediente de la Ciudad de la Justicia de Valencia.
- Fotocopia del informe 4/2001, de la Junta Superior de Contratación Administrativa.
- Fotocopias de la sentencia 2407/03, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera.
- Fotocopia Informe jurídico sobre interpretación del contrato de obras de la Ciudad de la Justicia de Castellón, de 17 de junio.

Con fecha 8 de febrero y a requerimiento de la Secretaría se recibe aclaración al respecto de la consulta formulada, en el sentido siguiente:

“Como continuación al escrito de fecha 1 de febrero, en relación con el presentado por la empresa adjudicataria de las obras de la Ciudad de la Justicia de Castellón sobre el pago del IVA de los intereses de las certificaciones, se comunica que dicho informe debe referirse, específicamente, a los intereses por aplazamiento en el pago del precio, tal como se desprende del informe emitido por el Área Jurídica en fecha 17 de junio del pasado año 2005.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1.- Competencias de la Junta Superior de Contratación Administrativa

La primera consideración viene referida al ámbito de actuación y competencias de esta Junta Superior en relación con la consulta formulada.

En este sentido el Decreto 79/2000, de 31 de mayo, del Gobierno Valenciano, de creación de la Junta Superior de Contratación Administrativa, configura este órgano como un órgano consultivo en materia de contratación administrativa de la Generalitat Valenciana, de conformidad con lo establecido en el art. 10 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

La consulta que fórmula la Conselleria de Justicia, Interior y Administraciones Públicas viene referida exclusivamente al ámbito tributario, no obstante, esta Junta quiere realizar algunas precisiones que considera de interés a la vista de la documentación remitida.

2.- Intereses por aplazamiento del pago e interese por retraso en el pago.

De la lectura de la documentación remitida esta Junta no puede más que indicar que existe una confusión de fondo en cuanto a ambos conceptos que, el informe del Servicio Jurídico trata de aclarar y, por otra parte, tienen un tratamiento absolutamente distinto en la legislación tributaria.

Mientras que los intereses por aplazamiento en el pago responden a un pacto entre las partes, pacto mediante el cual el precio total del bien se dilata en el tiempo, generando unos intereses a favor del prestador del bien o del servicio; los intereses de demora responden al concepto también de intereses por retraso en la obligación de pago, por tanto, concebido como una indemnización

Esta indemnización además debe venir establecida por una ley o una decisión judicial. En nuestro caso concreto el art. 99 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, establece el derecho a esa indemnización y, en relación a esta última, fija el interés legal para las Administraciones Públicas establecido en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Hechas estas consideraciones previas, se infiere de los escritos remitidos por la U.T.E. contratista de las obras de la Ciudad de la Justicia de Castellón que la reclamación gira en torno a los intereses de aplazamiento y no a los intereses de demora.

IVA y aplazamientos de pago

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 27 de octubre de 1993. Asunto c /91 MUYS'EN DE WINTER'S BOUW- responde a la cuestión prejudicial referente a la situación concreta en la que el proveedor de un bien, en el caso de autos un terreno, concede a su cliente, mediante el pago de intereses, la posibilidad de aplazar el pago del precio únicamente hasta el momento de la entrega.

Ref.: Inf. 2/2006 MV/jb

"El número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios que permita a su cliente aplazar el pago del precio mediante el pago de intereses concede, en principio, un crédito exento a efectos de dicha disposición. No obstante, cuando un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios concede a su cliente un aplazamiento del pago del precio mediante el pago de intereses, pero únicamente hasta el momento de la entrega, dichos intereses no constituyen la retribución de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por la entrega de los bienes o prestaciones de servicios a efectos de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA."

Efectivamente, cuando el proveedor de un bien o prestador de un servicio acepta que el comprador/receptor, mediante el pago de intereses, aplaze el pago del precio hasta el momento de la entrega, debe considerarse que el valor total del bien comprende dichos intereses, aun cuando el contrato los diferencie del precio.

La Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su art. 78.1º. 3 regula la cuestión, quizá con un sentido más amplio al de las conclusiones de la mencionada Sentencia, analizando los aplazamientos que se pacten no sólo hasta la entrega del bien o prestación del servicio.

Las razones las podemos encontrar en la Resolución de la Dirección General de Tributos en respuesta la consulta nº 0541 que analiza la cuestión planteada en la Sentencia de referencia. Pues bien, en relación con los intereses de aplazamiento concluye lo siguiente:

1.- En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de la que se valoró por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la Sentencia de 27 de octubre de 1993, Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf BV, Asunto C-281/91, en este caso se trataba de operaciones de aplazamiento pactadas entre las partes, a través de las cuales el empresario que las efectuaba facilitaba la realización de sus operaciones comerciales.

2.- Esta concesión de aplazamientos a sus clientes, considerada como actividad en sí misma, suponía una prolongación o parte de la actividad empresarial o profesional, por lo que en su realización el empresario o profesional actuaba como tal, quedando dichos intereses dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- El principio de neutralidad fiscal condujo al Tribunal a señalar la inclusión del importe de estos intereses en la base imponible únicamente hasta el momento de entrega de los bienes cuyo pago se aplazó, considerando el resto de intereses devengados como la contraprestación de una operación financiera, sujeta pero exenta del citado tributo, quedando por tanto excluidos de la base imponible de la operación principal cuyo pago se aplaza.

4.- En consecuencia, ha de considerarse, como regla general, que los intereses derivados del aplazamiento en el pago del precio se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las respectivas entregas de bienes y prestaciones de servicios cuando se devenguen con anterioridad a la fecha de realización de las mismas, determinada ésta conforme a las reglas de devengo del Impuesto.

Ref.: Inf. 2/2006 MV/jb

5.- Por el contrario, aquellos otros intereses que se devenguen con posterioridad a la realización de dichas operaciones no se incluirán en la citada base imponible, sin perjuicio de su consideración como contraprestación de operaciones financieras y su tratamiento a otros efectos.

En sentido prácticamente idéntico se manifiesta la resolución de la Dirección General de Tributos a la consulta nº 1243-02.

En sentido similar pueden verse las Sentencias del Tribunal supremo de 20 de febrero de 2001, Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 9 de mayo de 2000 y Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 17 de octubre de 2001

En definitiva la cuestión estriba en considerar el mayor valor o mayor coste que suponen al empresario en la realización de la prestación del servicio o entrega del bien, puesto que se da una prolongación de su actividad empresarial, formando parte o no de la contraprestación.

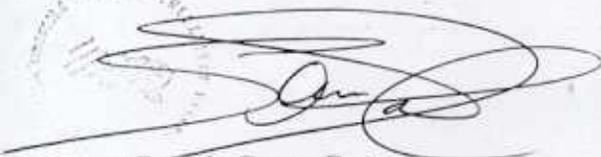
CONCLUSIONES

El hecho en sí de los aplazamientos establecidos en la Ciudad de la Justicia de Castellón de correspondientes a diez anualidades debe dilucidar, a los efectos de la consulta, el mayor coste o mayor valor, es decir, cuándo han formado parte de la contraprestación y por tanto son actividad empresarial propia, sin que esta Junta sea el cauce adecuado, a pesar de la doctrina y Jurisprudencia expuestas, para aclarar estos extremos, que son resueltos por el órgano competente en función de el caso concreto.

Cualquier parecer que pudiera emitir esta Junta podría no ser acorde a la doctrina y jurisprudencia tributarias, dado que aunque parece que la cuestión viene referida al momento de la entrega de las obras, para computar o no el IVA en la base imponible de los intereses por aplazamiento, es de hacer notar, asimismo que el concepto de "mayor valor o mayor coste" referido al bien que se entrega es esencial.

Por tanto esta Junta recomienda la solicitud de la consulta ante los órganos tributarios correspondientes.

Vº Bº
EL PRESIDENTE DE LA JUNTA



Gerardo Camps Devesa



LA SECRETARIA DE LA JUNTA
Margarita Vento Torres

APROBADO POR LA JUNTA
SUPERIOR DE CONTRATACIÓN
ADMINISTRATIVA en fecha 28
marzo de 2006.