



Roj: **STS 1420/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1420**

Id Cendoj: **28079130032022100077**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **07/04/2022**

Nº de Recurso: **83/2020**

Nº de Resolución: **436/2022**

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

Ponente: **EDUARDO CALVO ROJAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 8514/2019,**  
**ATS 5402/2021,**  
**STS 1420/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Tercera**

**Sentencia núm. 436/2022**

Fecha de sentencia: 07/04/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 83/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo Calvo Rojas

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

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

Transcrito por: dvs

Nota:

R. CASACION núm.: 83/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo Calvo Rojas

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Tercera**

**Sentencia núm. 436/2022**

Excmos. Sres.

D. Eduardo Espín Templado, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat



D. Eduardo Calvo Rojas

D. José María del Riego Valledor

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 7 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 83/2020 interpuesto por la GENERALITAT DE CATALUÑA, representada y asistida por su Abogada, contra la sentencia nº 647/2019, de 16 de julio, de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 49/2017). Se han personado en las actuaciones como parte recurrida las entidades INTEGRA MANTENIMENT GESTIO I SERVEIS INTEGRANTS, CENTRE ESPECIAL DE TREBALL-CATALUNYA, S.L. y CLECE S.A., representadas por el Procurador D. Pedro Moratal Sendra.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Eduardo Calvo Rojas.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La representación procesal de las entidades Integra Manteniment Gestio i Serveis Integrants, Centre Especial de Treball-Catalunya, S.L. y Clece S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio de la Generalitat de Catalunya, de la reclamación por importe de 4.99434 euros en concepto de intereses de demora derivados del pago tardío de las facturas correspondientes al contrato de prestación de servicios de " *Servei auxiliar de control d'accessos i atenció a lusuari de diversos equipaments de Barcelona ciutat, l'Àrea Metropolitana i la comarca del Garraf, dependents de la Direcció General d'Acció Cívica i Comunitària*" (expediente BE-2011-437).

El recurso fue estimado en parte por sentencia nº 647/2019, de 16 de julio, de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 49/2017), en cuya parte dispositiva se acuerda:

<< 1º.- Estimar en parte el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la inactividad de la Administración por impago de intereses de demora, reconociendo, con situación jurídica individualizada, el derecho de la actora a percibir la cantidad que resulte calculada conforme a las bases determinadas en los fundamentos de esta sentencia.

2º.- No hacer imposición de costas>>.

**SEGUNDO.-** En el fundamento jurídico segundo de la sentencia la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña reseña el posicionamiento de las partes personadas en el proceso; y en el fundamento tercero examina, y rechaza tanto la causa de inadmisibilidad del recurso como las objeciones de desviación procesal y de prescripción que habían sido planteadas por la Administración demandada, cuestiones éstas sobre las que no se ha suscitado debate en casación.

Por lo demás, la controversia de fondo es abordada en los cuatro últimos párrafos del mismo fundamento tercero y en los fundamentos cuarto al sexto de la sentencia, cuyo contenido es el siguiente:

<< (...) TERCERO.-

[...]

Para examinar las cuestiones controvertidas en este proceso, debemos indicar que la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, en su artículo 7.2 dispone que el tipo legal de interés de demora que el deudor estará obligado a pagar será la suma del tipo de interés aplicado por el Banco Central Europeo a su más reciente operación principal de financiación efectuada antes del primer día del semestre natural de que se trate más siete puntos porcentuales, precepto aplicable al caso de autos conforme a lo previsto en la Disposición transitoria única de la citada Ley, en cuanto establece que la misma será de aplicación a todos los contratos que, incluidos en su ámbito de aplicación, hayan sido celebrados con posterioridad al 8 de agosto de 2002, en cuanto a sus efectos futuros, incluida la aplicación del tipo de interés de demora establecido en su art. 7.

La primera cuestión controvertida se refiere a la base de cálculo para los intereses de demora, en lo que se refiere a la inclusión del IVA, a cuyo efecto debe partirse de lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone: "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. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente. 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. 2º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio. 3º (...)"

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

En consecuencia, debe incluirse el IVA dentro de la base de cálculo de los intereses de mora.

CUARTO.- En cuanto al día inicial del cómputo de intereses, el artículo 216.4 del TRLCSP de 2011, tras la modificación de la Ley 13/2014, de 14 de julio, y anteriormente el artículo 200.4 de la Ley 30/2007 aplicables por razones temporales y en lo que aquí interesa, establece dos plazos sucesivos: uno de treinta o cuarenta días siguientes a la entrega efectiva de los bienes o prestación del servicio del que dispone la Administración para aprobar las certificaciones de obra o los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios, salvo acuerdo expreso en contrario establecido en el contrato, según se establece en el art. 216.4 y art. 222.4; y otro de igual duración de treinta o cuarenta días siguientes a la fecha de aprobación de las certificaciones de obra o de los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados en que la Administración tiene la obligación de abonar el precio. A partir del cumplimiento de este plazo de treinta días, deben satisfacerse los intereses de demora y la indemnización por los costes de cobro en los términos previstos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. Para que haya lugar al inicio del cómputo de plazo para el devengo de intereses, el contratista deberá de haber cumplido la obligación de presentar la factura ante el registro administrativo correspondiente, en tiempo y forma, en el plazo de treinta días desde la fecha de entrega efectiva de las mercancías o la prestación del servicio.

Esta Sala y Sección ha venido interpretando, que el inicio del cómputo del plazo de carencia de treinta o cuarenta días para la verificación del cumplimiento del contrato no queda establecido en la fecha de expedición de la factura, sino en la fecha de presentación de la misma ante el registro administrativo correspondiente la Administración. Por tanto, para la verificación que tiene que hacer la Administración en cuanto a la correcta prestación del servicio o entrega de los bienes por parte del contratista en los términos del artículo 222 del TRLCSP, el órgano de contratación dispone del plazo de treinta o cuarenta días, al que hay que sumar otro plazo de treinta o cuarenta días para efectuar el pago, el cual ha de contarse desde la fecha de verificación de la factura o de la finalización del plazo para efectuarla.

QUINTO.- En cuanto al "dies ad quem", es criterio reiterado de esta Sala y Sección que el mismo es la fecha de pago de las facturas, esto es, la fecha en que el contratista percibió, efectivamente, el importe de las cantidades adeudadas, y no aquélla en que se dispuso el pago por la Administración, debiendo incluirse el día de pago como día final de la liquidación de intereses.

Esta interpretación es concorde con la doctrina del TJUE al declarar que " el art. 3,1 c) apdo. ii) Directiva 2000/35 debe interpretarse en el sentido de que exige, a fin de que un pago mediante transferencia bancaria evite o cancele el devengo de intereses de demora, que la cantidad adeudada se consigne en la cuenta del deudor en la fecha de expiración del plazo convenido " (STJUE, sentència de 3 d'abril de 2008, recurs núm. C-306/2006).



SEXTO.- En cuanto a la petición de intereses sobre intereses (anatocismo), debe subrayarse que la doctrina del Tribunal Supremo sobre el anatocismo se encuentra resumida ampliamente en la sentencia de 9 de junio de 2009, a la que remite la sentencia de 10 de septiembre de 2010, en la que se expresa:

"Así, en la sentencia de 15 de julio de 1996, se indica que "la jurisprudencia de esta Sala, contenida, entre otras, en las Sentencias de 14 de octubre de 1991, 18 octubre 1991, 24 de marzo de 1994, 26 de febrero de 1992 y 5 de marzo 1992, se ha inclinado decididamente por la aplicación del referido artículo 1109 (del CC) en supuestos como el presente, formando un cuerpo de doctrina al que necesariamente debe atenderse, expresándose en las dos últimas que el supuesto de devengo de intereses legales de los intereses vencidos derivados de cantidades líquidas adeudadas por demora en el pago del saldo resultante de liquidaciones provisionales de obras, en los contratos cuyo objeto directo sea la ejecución de obras y la gestión de servicios públicos del Estado, no se encuentra previsto ni jurídicamente regido por la normativa contenida en la Ley de Contratos del Estado y en su Reglamento, ni supletoriamente por las restantes normas del Derecho Administrativo, por lo que conforme al artículo 4 de dicha Ley, en relación con el artículo 6 de su Reglamento, ante la referida laguna legal, es menester acudir a la aplicación de las normas del Derecho Privado que regulan en concreto dicha materia - intereses legales de otros intereses vencidos adeudados- que como es sabido se encuentra en el artículo 1109 del Código Civil".

En tal sentido las sentencias de 20 de febrero de 2001, 3 de abril de 2001 y 18 de diciembre de 2001, entre otras, señalan respecto del devengo de los intereses legales de los intereses vencidos derivados de cantidades líquidas adeudadas por demora en el pago del saldo resultante y liquidación provisional de obra, en los casos de contratos cuyo objeto es la ejecución de obras y la gestión de servicios, que "es de aplicación sobre esta materia la doctrina contenida en las sentencia de 5 de marzo, 10 de abril y 6 de mayo de 1992 sobre el alcance y contenido de la aplicación del artículo 1109 del Código Civil a la contratación administrativa, existiendo la obligación de los intereses legales de los intereses vencidos desde el momento de la interposición del recurso".

Por tanto, cuando la cantidad adeudada por intereses legales derivados de la demora en el pago de facturas o certificaciones de obra tenga la consideración de cantidad líquida, bien porque desde un principio así ha sido reclamada, o bien porque su exacta cuantificación solo depende de una simple operación aritmética, al ser conocidos y determinados los factores que han de ser tenidos en cuenta para realizarla, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 1109 del Código Civil sobre la obligación del deudor de abonar los intereses legales de los intereses vencidos desde que son judicialmente reclamados hasta su completo pago, aunque la obligación haya guardado silencio sobre este punto.

Esta situación no cabe apreciarla en el caso de autos, pues existe una controversia sobre el inicio del periodo del cómputo de los intereses, habiéndose estimado la oposición de la Administración en este extremo, de manera que la cantidad no puede considerarse líquida.

Procede, por todo lo expuesto, la estimación parcial del recurso interpuesto, por lo que la Administración demandada deberá indemnizar a la actora por intereses de demora en la cantidad que resulte de acuerdo a las siguientes bases: 1) el periodo se iniciará a los sesenta u ochenta días de la fecha de presentación de la factura y finalizará el día del pago; 2) en la base de cálculo se incluirá el IVA>>.

Por tales razones, la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña termina estimando en parte el recurso, en los términos que antes hemos dejado transcritos.

**TERCERO.-** Notificada a las partes la sentencia, preparó recurso de casación la representación de la Generalitat de Cataluña, siendo admitido a trámite el recurso por auto de la Sección Primera de esta Sala de 29 de abril de 2021 en el que asimismo se acuerda la remisión de las actuaciones a la Sección Cuarta.

En la parte dispositiva del auto de admisión se acuerda, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

<< (...) SEGUNDO.- Precisar que las cuestiones en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

Primera, si ha de incluirse o no la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato administrativo, en este caso, de un contrato de servicios;

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

Tercera, si el *dies a quo* para calcular los intereses de demora sobre la partida del IVA se debe computar desde la fecha del ingreso efectivo del IVA en la Hacienda Pública o desde el transcurso del plazo de 60 días desde la presentación de la factura en los registros correspondientes de la Administración contratante.

TERCERO.- Identificar como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación, las contenidas en el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras cuestiones o normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso>>>.

**CUARTO.-** Recibidas las actuaciones en la Sección Cuarta de esta Sala, la representación procesal de la Generalitat de Catalunya formalizó la interposición de su recurso de casación mediante escrito presentado el 23 de junio de 2021 en el que expone sus argumentos que, en síntesis, responden a los siguientes enunciados:

1/ La partida de IVA se ha de excluir de la base de cálculo a efectos de intereses de demora.

2/ El certificado emitido por la AEAT de estar al corriente del pago de las obligaciones tributarias no se refiere al mismo ejercicio fiscal que el de las facturas del que derivan los intereses de demora, de manera que dicho certificado no es elemento de prueba idóneo y suficiente para considerar realizado el pago del IVA de las facturas. Y, en todo caso, para el reconocimiento de los intereses de demora sobre la partida del IVA se ha de atender a la previa existencia de un perjuicio económico real, que se ha de acreditar por quien reclama.

3/ El *dies a quo* para calcular los intereses de demora sobre el IVA, en el caso de que se admita su inclusión como partida susceptible de generar intereses de demora (cuestión que hemos negado en el apartado 1/) y conste oportunamente acreditado su ingreso (cuestión que hemos abordado en el apartado 2/) sería la fecha del efectivo ingreso en la Hacienda Pública y no, como admite la sentencia recurrida, desde la presentación de la factura en el registro electrónico. Por lo tanto, aunque la obligación de pago del IVA (devengo del impuesto), que no su exigibilidad, nace con la prestación del servicio, no podemos compartir con la sentencia recurrida que se admita, como *dies a quo*, a partir del que se generan intereses de demora, un día diferente al día siguiente al efectivo pago a la Hacienda Pública.

Termina el escrito de la Generalitat solicitando que se dicte sentencia en la que, estimando el recurso de casación, se case y anule la sentencia recurrida en los términos interesados.

**QUINTO.-** Mediante providencia de 12 de julio de 2021 se tuvo por interpuesto el recurso y se dio traslado a la parte recurrida para que pudiese formular su oposición.

**SEXTO.-** La representación de Integra Manteniment Gestio i Serveis Integrants, Centre Especial de Treball-Catalunya, S.L. y Clece S.A. formalizó su oposición al recurso mediante escrito presentado con fecha 28 de septiembre de 2021 en el que, tras exponer sus razones en contra de las esgrimidas por la parte recurrente, termina solicitando que se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso y confirmando en todos sus extremos la sentencia recurrida con imposición de las costas a la parte recurrente.

**SÉPTIMO.-** Mediante providencia de la Sección Cuarta de esta Sala de 8 de octubre de 2021 se acuerda que, de conformidad con el acuerdo de la Presidencia de la Sala de fecha 6 de abril de 2021, pasen las actuaciones a la Sección Tercera para que continúe en ésta la sustanciación del recurso de casación.

**OCTAVO.-** Recibidas las actuaciones en esta Sección Tercera, mediante providencia de 27 de octubre de 2021 se acordó no haber lugar a la celebración de vista pública, quedando aquéllas pendientes de señalamiento para votación y fallo.

**NOVENO.-** Finalmente, mediante providencia de 3 de marzo de 2022 se fijó para votación y fallo del presente recurso el día 5 de abril de 2022, fecha en que tuvo lugar la deliberación y votación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Objeto del recurso de casación.

El presente recurso de casación nº 83/2020 lo interpone la Generalitat de Catalunya contra la sentencia nº 647/2019, de 16 de julio, de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (recurso contencioso-administrativo 49/2017).

Como hemos visto en el antecedente primero, la sentencia ahora recurrida en casación estima en parte el recurso contencioso-administrativo que había interpuesto la representación procesal de Integra Manteniment Gestio i Serveis Integrants, Centre Especial de Treball-Catalunya, S.L. y Clece S.A. contra la desestimación presunta, por silencio de la Generalitat de Catalunya, de la reclamación por importe de 4.99434 euros en



concepto de intereses de demora derivados del pago tardío de las facturas correspondientes al contrato de prestación de servicios de " *Servei auxiliar de control d'accessos i atenció a lusuari de diversos equipaments de Barcelona ciutat, l'Àrea Metropolitana i la comarca del Garraf, dependents de la Direcció General d'Acció Cívica i Comunitària*" (expediente BE-2011-437).

Al estimar en parte el recurso contencioso-administrativo, la sentencia de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña reconoce, como situación jurídica individualizada, el derecho de la actora a percibir la cantidad que resulte calculada conforme a las bases determinadas en la fundamentación de la propia sentencia, sin imponer las costas procesales a ninguno de los litigantes.

En el antecedente segundo hemos reseñado las razones que expone la sentencia de instancia para fundamentar la estimación en parte del recurso. Procede entonces que entremos a examinar las cuestiones suscitadas en casación, señaladas en el auto de la Sección Primera de esta Sala de 29 de julio de 2021 (antecedente tercero de esta sentencia).

**SEGUNDO.-** Cuestiones que reviste interés casacional y normas relevantes para la resolución del presente recurso.

Como hemos visto en el antecedente tercero, el auto de admisión del recurso de casación declara que las cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son:

1ª/ Si ha de incluirse o no la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato administrativo, en este caso, de un contrato de servicios.

2ª/ Si para atender dicho pago del IVA ha de acreditarse por el contratista que ha realizado efectivamente el pago o ingreso de dicho impuesto en la Hacienda Pública y si puede darse por probado que el IVA ya está ingresado al presentar la factura al cobro teniendo en cuenta el certificado emitido por la AEAT de estar al corriente del pago de las obligaciones tributarias.

3ª/ Si el *dies a quo* para calcular los intereses de demora sobre la partida del IVA se debe computar desde la fecha del ingreso efectivo del IVA en la Hacienda Pública o desde el transcurso del plazo de 60 días desde la presentación de la factura en los registros correspondientes de la Administración contratante.

El propio auto de admisión identifica las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; ello sin perjuicio -señala el propio auto- de que la sentencia haya de extenderse a otras cuestiones o normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

**TERCERO.-** Interpretación mantenida en la jurisprudencia de esta Sala.

Las cuestiones señaladas en el auto de admisión del recurso de casación han sido examinadas por esta Sala en diversas ocasiones, siendo muestra de ello nuestras sentencias nº 427/2021, de 24 de marzo (casación 6689/2019), nº 37/2022, de 19 de enero (casación 4188/2020) y nº 120/2022, de 2 de febrero (casación 1540/2020), que citan, a su vez, pronunciamientos anteriores. Por ello debemos reseñar aquí la respuesta que dimos a tales cuestiones en aquellas ocasiones, pero destacando al mismo tiempo los elementos diferenciadores que concurren en el caso que ahora estamos examinando. Veamos.

1/ En lo que se refiere a la inclusión del IVA en la base para el cálculo de los intereses de demora por facturas derivadas de contratos administrativo de servicios, el criterio de la Sala es el de considerar procedente incluir la cuota del IVA en la base para el cálculo de los intereses de demora; y ello por las razones que expresa la STS 427/2021, de 24 de marzo (casación 6689/2019. F.J. 4º) -y reitera la STS 37/2022, de 19 de enero (casación 4188/2020, F.J. 2º), que son las siguientes:

"1º El devengo del IVA que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar, en este caso, con la prestación del servicio, luego lleva aparejada la exigibilidad del impuesto (cfr. artículo 75.Uno.2º LIVA); por su parte la factura es la constatación o prueba documentada de la realización del hecho imponible y el devengo en sus diferentes modalidades (cfr. sentencia de la Sección Segunda de esta Sala, de 20 de marzo de 2012, recurso de casación 6208/2008).

2º La repercusión del IVA devengado en aquel para quien se realiza el servicio u operación gravada, tiene lugar mediante la emisión de la factura, como expresamente se recoge en el artículo 88.Tres LIVA y no antes (cfr. apartado cinco de dicho precepto).



3º Tales reglas se conjugan con las previsiones del artículo 216.4 de la LCSP 2011 y que reitera el vigente artículo 198.4 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP 2017). Se prevé así que con la presentación de la factura ante la Administración contratante se inicia el plazo de treinta días de comprobación y aprobación, y si una vez aprobada transcurren treinta días sin efectuar el pago, incurre en mora y se inicia el devengo de intereses.

4º Incurso en mora, el cálculo de los intereses se efectúa sobre el total de la factura, esto es, sobre la cuantía referida a la contraprestación por el servicio prestado más el IVA devengado. Ahora bien, la inclusión de la cuota del impuesto dependerá de que el contratista haya declarado e ingresado el IVA sin previo abono de la factura, sólo así los intereses moratorios cumplen su fin resarcitorio (cfr. sentencia de esta Sala y Sección de 12 de julio de 2004, recurso de casación 8082/1999).

5º Lo dicho exige que conste el ingreso del IVA antes del cobro de la factura, más la prueba de que el contratista no está acogido al régimen especial del criterio de caja regulado en el Capítulo X en el Título IX LIVA introducido por la Ley 14/2013.

3. Conforme a lo expuesto y a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA respecto de la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se concluye que debe incluirse la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de la factura derivada del contrato administrativo. Para ello es preciso que el contratista acredite que ha ingresado el impuesto antes de cobrar la factura; a su vez, para el cálculo de los intereses sobre la cuota del IVA, el dies a quo será el del pago o ingreso de la misma."

2/ Esos mismos pronunciamientos de esta Sala a los que nos venimos refiriendo señalan también que el previo ingreso de impuesto en la Hacienda Pública es un requisito necesario para la inclusión de la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora, y que dicha acreditación corresponde al contratista.

Así, las citadas SsTS 427/2021, 37/2022 y 120/2022 examinan la cuestión de la acreditación del pago de la cuota del IVA en relación con el valor probatorio del certificado de la AEAT que se había aportado en aquellos casos y en el que se indicaba que la contratista se encontraba al corriente de sus obligaciones tributarias; llegando aquellas sentencias a la conclusión de que <<no cabe (...) dar valor probatorio a un certificado genérico de cumplimiento de las obligaciones tributarias que, además, no se refiere al mismo ejercicio fiscal de emisión de la factura incurra en mora y de la que derivan los intereses reclamados>>.

En el caso que ahora nos ocupa, la sentencia recurrida también se refiere a un certificado de la AEAT de estar al corriente de las obligaciones tributarias que supuestamente se habría aportado con la demanda. Pero con relación a este punto de la sentencia recurrida hay que destacar dos notas. En primer lugar, a diferencia de lo sucedido en aquellas sentencias de este Tribunal Supremo a las que acabamos de referirnos, la sentencia aquí recurrida sí atribuye al certificado de la AEAT valor probatorio suficiente para considerar justificado el pago de la cuota del IVA. En segundo lugar, y sobre todo, sucede que en este caso la parte demandante no trajo al proceso un certificado de esa índole, pues lo que aportó con la demanda fue copia de las liquidaciones de IVA mensuales presentadas ante la AEAT en las que consta la fecha de presentación de la correspondiente declaración del IVA y el desglose de las facturas declaradas (documento nº 13 de la demanda).

La sentencia recurrida no tuvo en cuenta, ni menciona siquiera, esa documentación aportada por la demandante; y, en cambio, se refiere la sentencia a una certificación de la AEAT que en este caso no existió y a la que, además, la Sala de instancia atribuye una virtualidad probatoria que aquellas sentencias del Tribunal Supremo a las que antes nos hemos referido le habían negado.

Abundando en el mismo error que la sentencia recurrida -y sin duda inducido por ella- el auto de admisión del recurso de casación plantea la cuestión del valor probatorio de ese supuesto certificado de la AEAT que nadie aportó; y el escrito de interposición del recurso presentado por la Generalitat denuncia la falta de valor probatorio de ese inexistente certificado. Ha sido la parte recurrida (demandante en la instancia) la que en su escrito de oposición al recurso se refiere a aquellas liquidaciones de IVA que aportó con la demanda y que nadie ha tenido en cuenta.

3/ Por último, en lo que se refiere al *dies a quo* para el cómputo de los intereses sobre la cuota del IVA, que es la tercera de las cuestiones de interés casacional que plantea el auto de admisión, la posición de la Sala, recogida en las sentencias precedentes, consiste en señalar que el cómputo de los intereses de demora sobre la cuota del IVA ha de iniciarse el día del pago de dicha cuota. En este sentido, la sentencia ya citada nº 427/2021, de 24 de marzo (casación 6689/2019) señala en su F.J. cuarto.2 lo siguiente:

<< (...) 1º El devengo del IVA que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar, en este caso, con la prestación del servicio, luego lleva aparejada la exigibilidad del impuesto (cfr. artículo 75.Uno.2º LIVA); por su parte la factura es la constatación o prueba documentada de la realización del hecho imponible y el devengo en



*sus diferentes modalidades (cfr. sentencia de la Sección Segunda de esta Sala, de 20 de marzo de 2012, recurso de casación 6208/2008).*

*2º La repercusión del IVA devengado en aquel para quien se realiza el servicio u operación gravada, tiene lugar mediante la emisión de la factura, como expresamente se recoge en el artículo 88.Tres LIVA y no antes (cfr. apartado cinco de dicho precepto).*

*3º Tales reglas se conjugan con las previsiones del artículo 216.4 de la LCSP 2011 y que reitera el vigente artículo 198.4 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP 2017). Se prevé así que con la presentación de la factura ante la Administración contratante se inicia el plazo de treinta días de comprobación y aprobación, y si una vez aprobada transcurren treinta días sin efectuar el pago, incurre en mora y se inicia el devengo de intereses.*

*4º Incurso en mora, el cálculo de los intereses se efectúa sobre el total de la factura, esto es, sobre la cuantía referida a la contraprestación por el servicio prestado más el IVA devengado. Ahora bien, la inclusión de la cuota del impuesto dependerá de que el contratista haya declarado e ingresado el IVA sin previo abono de la factura, sólo así los intereses moratorios cumplen su fin resarcitorio (cfr. sentencia de esta Sala y Sección de 12 de julio de 2004, recurso de casación 8082/1999).*

*5º Lo dicho exige que conste el ingreso del IVA antes del cobro de la factura, más la prueba de que el contratista no está acogido al régimen especial del criterio de caja regulado en el Capítulo X en el Título IX LIVA introducido por la Ley 14/2013>>.*

**CUARTO.-** Resolución del presente recurso de casación: retroacción de las actuaciones.

En principio, procedería que resolviésemos el presente recurso de casación enjuiciando la sentencia aquí recurrida a la luz de la doctrina que hemos dejado reseñada en los tres puntos a los que nos hemos referido en el apartado anterior.

Sin embargo, esa operación no es posible en este caso pues, como hemos visto, la Sala de instancia, sin duda por error, asienta su decisión en una base fáctica y en un material probatorio que no se corresponden con los del caso que se examina, pues se refiere, y atribuye valor probatorio, a un certificado de la AEAT que nadie aportó y, en cambio, no tiene en cuenta, ni menciona siquiera, las liquidaciones de IVA mensuales aportadas con la demanda.

Y al no haber examinado la Sala de instancia esa documentación, con la que la parte actora pretendía acreditar el pago del IVA, la sentencia recurrida tampoco deja constancia de la fecha de tal pago, que, según hemos visto, es la que determina el *dies a quo* para el cómputo de los intereses sobre la cuota del IVA.

Por ello, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña aquí recurrida debe ser casada y anulada; si bien, no por las razones aducidas por la Administración autonómica recurrente sino porque la Sala sentenciadora sustenta su decisión en una base fáctica y en un material probatorio que no se corresponden con los del caso que se examina.

Por ello mismo, consideramos procedente aplicar aquí la previsión contenida en el artículo 93.1, último inciso, de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio), que permite, cuando se justifique su necesidad, que la sentencia que resuelve el recurso de casación ordene la retroacción de las actuaciones y su devolución al órgano judicial de procedencia. Y en este caso consideramos justificada tal devolución al estar basada la sentencia recurrida en una certificación de la AEAT que en realidad no existe, sin que la Sala de instancia haya examinado, ni por tanto valorado, el material probatorio disponible; lo que determina que no exista la base fáctica que habría de servir de presupuesto para que operen las consecuencias jurídicas a las que nos hemos referido en los apartados anteriores.

**QUINTO.-** Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4, 139.1 y 139.4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, entendemos que no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes. Y tampoco la imposición de las costas del proceso de instancia, habida cuenta que lo que vamos a acordar en la parte dispositiva es la devolución de las actuaciones a la Sala de la que proceden para que dicte nueva sentencia.

Vistos los preceptos citados, así como los artículos 86 a 95 de la Ley de esta Jurisdicción,

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido





1.- Ha lugar al recurso de casación nº 83/2020 interpuesto en representación de la GENERALITAT DE CATALUÑA contra la sentencia nº 647/2019, de 16 de julio, de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 49/2017), quedando ahora anulada y sin efecto la sentencia que inadmitió el recurso de apelación.

2.- Se ordena devolver las actuaciones a la Sala de la que proceden para que, con retroacción de las mismas al momento inmediatamente anterior al dictado de la sentencia, dicte nueva sentencia resolviendo lo que proceda sobre las cuestiones y pretensiones planteadas, atendiendo a lo alegado por las partes y al material probatorio aportado a las actuaciones.

3.- No hacemos imposición de costas en el proceso de instancia ni en apelación, debiendo correr cada parte con las suyas en el recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ