



Roj: **STS 3912/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3912**

Id Cendoj: **28079130032022100179**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **24/10/2022**

Nº de Recurso: **3885/2020**

Nº de Resolución: **1361/2022**

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

Ponente: **DIEGO CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 12017/2019,**  
**ATS 3831/2022,**  
**STS 3912/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Tercera**

#### **Sentencia núm. 1.361/2022**

Fecha de sentencia: 24/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3885/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Diego Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: AVJ

Nota:

R. CASACION núm.: 3885/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Diego Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Tercera**

#### **Sentencia núm. 1361/2022**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Eduardo Espín Templado, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas



D.<sup>a</sup> María Isabel Perelló Doménech

D. José María del Riego Valledor

D. Diego Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto por los magistrados indicados al margen, el recurso de casación número 3885/2020 interpuesto por el Letrado de la Generalitat de Catalunya, en la representación que ostenta, contra la sentencia de 19 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso ordinario nº 123/2017.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Diego Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** El abogado de la Generalidad de Cataluña interpone recurso de casación contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2019 (rec. 123/2017) por la que se estimó parcialmente el recurso interpuesto por "ARA Vinc SL" contra la desestimación presunta de la reclamación efectuada al Departamento de Salud de la Generalidad de Cataluña para percibir los intereses de demora y los costes de cobro como consecuencia del pago tardío de un conjunto de facturas derivadas de un contrato de archivo y custodia de documentación judicial de Cataluña.

**SEGUNDO.** Mediante Auto de 16 de marzo de 2022 se admitió el recurso de casación declarando que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar:

(i) 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;

(ii) 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;

(iii) 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.** La Generalidad de Cataluña alega que sobre la cuestión que suscita interés casacional se han dictado un conjunto de sentencias que han abordado, sucesivamente, determinados aspectos en relación con la inclusión de la partida del IVA en la base de cálculo de los intereses por facturas incursas en mora en el marco de un contrato administrativo de servicios.

A tal efecto, el auto de la sección primera recoge los pronunciamientos recaídos sobre esta cuestión, esto es, las SSTs de 19.10.2020 (RCA 7382/2018 y 2258/2019), la STS 427/2021, de 24 de marzo (RCA 6689/2019) y, por último, la STS 37/2022, de 19 de enero (RCA 4188/2020). Asimismo, y en fechas muy próximas al auto de admisión, recayó la STS 120/2022, de 2 de febrero (rec. 1540/2020), última de las sentencias notificadas a esta representación sobre esta cuestión.

En dichas sentencias, en síntesis, la Sala ha sostenido que es procedente incluir la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora, si bien la condiciona al requisito de acreditar el previo ingreso en la Hacienda Pública, carga procesal que corresponde al contratista de la administración. También han mantenido que no se puede atribuir valor jurídico probatorio a un certificado genérico de cumplimiento de obligaciones tributarias. Y, por último, en cuanto a la determinación del *dies a quo* a efectos de calcular los intereses de demora de la partida de IVA, la Sala ha concluido que el *dies a quo* corresponderá con la fecha del efectivo ingreso del IVA en la hacienda pública, con lo que la acreditación del ingreso en la hacienda pública deviene imprescindible.

Considera que la cuestión planteada en este recurso incluye un matiz a efectos de la oportuna identidad con los recursos precedentes. Nos referimos a que la sentencia recurrida en casación establece una presunción de ingreso del IVA que se deriva del mero hecho de la obligación de ingresar el IVA por el sujeto pasivo.

A criterio de esta representación, resulta evidente que esta solución se aparta de las sentencias citadas anteriormente que exigen acreditación fehaciente del ingreso en la AEAT para que el importe del IVA pueda derivar el reconocimiento de intereses de demora. En consecuencia, a nuestro parecer, pese el matiz anterior,



dicha circunstancia no altera la identidad de la cuestión jurídica que traemos a casación en relación con los antecedentes reseñados.

Por lo demás, es absolutamente coincidente con el objeto de las sentencias referidas en el auto de admisión, pues se trata de las mismas cuestiones jurídicas en las que se apreció interés casacional, en el marco de las sentencias dictada por la sección quinta de la Sala contenciosa administrativa del TSJ CAT, en la que se acordaba la inclusión de la partida de IVA y respecto del cual interesamos la misma pretensión casacional, esto es, que se case la sentencia recurrida por no acreditar el ingreso del IVA a la Hacienda Pública y que se reitere que, en todo caso, a efectos de calcular la cuantía correspondiente a la base del IVA, el *dies a quo* corresponderá a la fecha de su efectivo ingreso en la hacienda pública, en los mismos términos que las sentencias precedentes.

**CUARTO.** Quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose al efecto el día 18 de octubre de 2022, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** La Generalidad de Cataluña interpone recurso de casación contra la sentencia Sección Quinta de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2019 (rec. 123/2017) por la que se estimó parcialmente el recurso interpuesto por IMAN Seguridad SA contra la desestimación presunta de la reclamación efectuada al Departamento de Salud de la Generalidad de Cataluña para percibir los intereses de demora y los costes de cobro como consecuencia del pago tardío de un conjunto de facturas derivadas de un contrato de archivo y custodia de documentación judicial de Cataluña.

**SEGUNDO.** 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.

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.

La Generalidad reconoce en su escrito de interposición que las cuestiones que presentan interés casacional ya han sido resueltas en diferentes pronunciamientos de este Tribunal Supremo y así es, en SSTs de 19 de octubre de 2020 (RCA 7382/2018 y 2258/2019), STS 427/2021, de 24 de marzo (RCA 6689/2019) STS 37/2022, de 19 de enero (RCA 4188/2020) y STS 120/2022, de 2 de febrero (RCA 1540/2020), STS nº 436/2022, de 7 de abril (rec. 83/2020).

Por ello debemos reseñar aquí la respuesta que dimos a tales cuestiones en aquellas ocasiones.

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 incurso en mora y de la que derivan los intereses reclamados".

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".

**TERCERO.** A la vista de esta jurisprudencia procede reiterar el criterio sentado en la misma para dar respuesta a las cuestiones de interés casacional planteada, afirmando la procedencia de incluir el IVA en la base de



cálculo de los intereses de demora en el pago de las facturas derivadas de contratos administrativos siempre que quede acreditado el previo ingreso de impuesto en la Hacienda Pública.

Ahora bien, la sentencia de instancia sostiene que los intereses se devengan a partir del plazo de treinta días siguientes a la comprobación por la Administración de la prestación del servicio, sin que se afirme por el tribunal de instancia el efectivo ingreso en la hacienda pública.

Por ello, procede estimar el recurso de casación de la Generalitat de Catalunya, casar y anular la sentencia recurrida y estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por "ARA VINC SL" contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación formulada, desestimar su pretensión referida al reconocimiento de intereses de demora sobre la cuota del IVA por falta de acreditación de su pago o ingreso en la Hacienda Pública, confirmándose el resto de las pretensiones acogidas por la sentencia de instancia.

**CUARTO.** En virtud de lo dispuesto en los artículos 93.4 y 139.1 de la LJ no se imponen costas ni en instancia ni en casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecida en el fundamento jurídico tercero:

1º Estimar el recurso de casación interpuesto por la representación de la Generalitat de Catalunya contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2019 (rec. 123/2017) que casamos y anulamos.

2º Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "ARA Vinc SL" contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación efectuada al Departamento de Salud de la Generalidad de Cataluña, con el alcance expresado en el fundamento de derecho tercero.

3º No imponer las costas del recurso de casación ni las del recurso contencioso administrativo a ninguna de las partes.

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

Así se acuerda y firma.