

TRIBUTACIÓN

**EL DEVENGO DEL IVA EN LAS EJECUCIONES
DE OBRAS INMOBILIARIAS**
Comentarios al informe elaborado por
el Subdirector General de Impuestos sobre
el Consumo de 22 de mayo de 2002

**Núm.
56/2002**

CARLOS OBESO RIESS

Abogado

VALENTÍ PICH ROSELL

Economista

Sumario:

Introducción.

Antecedentes.

Comentarios.



INTRODUCCIÓN

Rompiendo unos criterios interpretativos y operativos ampliamente aceptados, sustentados tanto por las reiteradas respuestas a consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda como de la práctica diaria de las empresas y demás agentes económicos, la Sentencia sobre el Devengo del IVA en la entrega de unidades de obra ejecutadas a las Administraciones Públicas del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 vino a introducir incertidumbre y zozobra.

Diligentemente la Administración Tributaria Estatal propició un cambio normativo de carácter «meramente aclaratorio» del artículo 75, Devengo del Impuesto, de la Ley del IVA, a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, al objeto de restablecer y asentar los criterios interpretativos y práctica diaria de los agentes económicos.

Aun así, interpretaciones intencionadas, en unos casos, resignadas, en otros, siguieron dudando sobre la vigencia de los criterios interpretativos «de siempre» de cuándo se producía el devengo en las certificaciones por ejecuciones de obra para las Administraciones Públicas y en las obras privadas, al tiempo que se elucubraba sobre supuestos períodos transitorios.

Ante esta aclaración de la Ley 24/2001, y al objeto de evitar interpretaciones inexactas sobre el alcance de la misma, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, a través de su Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo, Don José Manuel de Bunes Ibarra, ha actuado con agilidad y oportunamente suscribiendo un Informe sobre el tema, de fecha 22 de mayo de 2002 ¹, donde, entre otros razonamientos de interés, aborda con decisión y claridad:

- La definición del concepto de «ejecución de obra».
- La determinación del momento del devengo en las ejecuciones de obras inmobiliarias, tanto en obras públicas como en privadas.
- Sobre el carácter meramente aclaratorio de la modificación introducida por la ley indicada.

¹ El referido Informe se encuentra reproducido en *Normacef fiscal*.

Este Informe de la Dirección General de Tributos viene a reestablecer los criterios que siempre han prevalecido, desde el uno de enero de 1986, con relación al devengo, y a sus repercusiones, de las ejecuciones de obras inmobiliarias, a través de certificaciones.

ANTECEDENTES

La Sentencia de 5 de marzo de 2001 del Tribunal Supremo, aparte de gran revuelo entre los agentes del sector de construcción, ha motivado una modificación legislativa, operada a través de la Ley 24/2001, que ha incorporado un nuevo ordinal (2.º bis) al artículo 75.uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido ², relativo al devengo del impuesto en el caso de ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas.

La doctrina de la Dirección General de Tributos en materia de devengo del IVA se cuestiona a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 ...

Tanto aquella resolución judicial como la referida reforma legislativa han propiciado interpretaciones interesadas favorables a la anticipación del devengo del impuesto, contrarias a la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos desde su Resolución vinculante de 7 de mayo de 1986, cuya plena vigencia hemos defendido en todo momento y que, en relación al devengo del impuesto, podemos resumir:

1. Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.
2. En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se efectúan las operaciones gravadas.

² «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.

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.

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 refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º *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 art. 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.»

3. En las operaciones que originen pagos anticipados 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 considerándose 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), por lo que la presentación o expedición de certificaciones de obras no determinará el devengo del impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio.

No obstante, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 quebró la doctrina anterior, pacíficamente asumida por los agentes del sector, al variar de forma radical el criterio hasta entonces mantenido en materia de devengo del IVA, fijándolo en el momento de expedición de las certificaciones de obra ³.

... si bien el legislador reacciona con prontitud, respaldando la interpretación tradicional de la Dirección General de Tributos en el ámbito de los contratos de ejecución de obras cuyas destinatarias son las Administraciones Públicas.

Como medida correctora a la atrevida interpretación del Alto Tribunal, el legislador reaccionó con celeridad, modificando, a efectos clarificadores, al artículo 75.uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos antes reseñados, en claro apoyo de la interpretación sostenida desde un primer momento por la Dirección General de Tributos, despejando toda duda acerca del momento en que debe entenderse producido el devengo del impuesto en los supuestos de ejecuciones de obras (con o sin aportación de materiales) para las Administraciones Públicas, que no es otro que el de la recepción de las mismas, de conformidad con lo prescrito por el artículo 147 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas ⁴.

³ «La expedición de la certificación supone la entrega de las unidades de obra ejecutadas a la Administración, que puede disponer de ella a título de dueño. Y que ello es así se infiere de lo dispuesto en los artículos 47 de la Ley de Contratos del Estado 923/1965, de 8 de abril, y de su Reglamento, Real Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, normas en que se reconoce al contratista el derecho al abono de la obra que realmente ejecute, con arreglo al precio convenido. En consecuencia, los contratos de obras cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante certificaciones de lo hecho, van haciendo nacer, así, simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente, del IVA».

⁴ «Recepción y plazo de garantía:

1. A la recepción de las obras a su terminación y a los efectos establecidos en el art. 110.2 concurrirá un facultativo designado por la Administración, representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo.

Dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato.

2. Si se encuentran las obras en buen estado y con arreglo a las prescripciones previstas, el funcionario técnico designado por la Administración contratante y representante de ésta las dará por recibidas, levantándose la correspondiente acta y comenzando entonces el plazo de garantía.

Cuando las obras no se hallen en estado de ser recibidas, se hará constar así en el acta y el director de las mismas señalará los defectos observados y detallará las instrucciones precisas fijando un plazo para remediar aquéllos. Si transcurrido dicho plazo el contratista no lo hubiere efectuado, podrá concedérsele otro nuevo plazo improrrogable o declarar resuelto el contrato.

Expresamente, en lo que hace referencia a la interpretación de la polémica sentencia, se excluyen del ámbito de aplicación de esta regla de devengo los siguientes supuestos:

- «*contratos de ejecución de obra privada, no vinculada ni directa ni indirectamente con la ejecución de obra pública;*
- *supuestos en que los empresarios o profesionales que han contratado una ejecución de obra inmobiliaria para una Administración Pública subcontratan el total o una parte de la misma con otros empresarios o profesionales*⁵;
- *ejecuciones de obra para las Administraciones Públicas que no tengan cabida dentro del contrato de obras que se ha referido.»*

Sin embargo, la falta de referencia legal en el ordenamiento jurídico vigente impide al legislador pronunciarse explícitamente sobre el devengo del IVA en las ejecuciones de obra realizadas para particulares,

Ello no obstante, la ausencia en el ordenamiento jurídico español de precepto alguno equivalente al referido artículo 147 en el ámbito de la ejecución de obra para particulares (dificultado además por el principio de autonomía de la voluntad de las partes, que habilita a las mismas para acordar lo que estimen conveniente en cada caso) impedía al legislador extender una interpretación unificada del devengo del IVA al ámbito de la obra privada, razón por la cual la modificación legis-

3. El plazo de garantía se establecerá en el pliego de cláusulas administrativas particulares, atendiendo a la naturaleza y complejidad de la obra y no podrá ser inferior a un año, salvo casos especiales.

Dentro del plazo de 15 días anteriores al cumplimiento del plazo de garantía, el director facultativo de la obra, de oficio o a instancia del contratista, redactará un informe sobre el estado de las obras. Si éste fuera favorable, el contratista quedará relevado de toda responsabilidad, salvo lo dispuesto en el art. 148, procediéndose a la devolución o cancelación de la garantía, a la liquidación del contrato y, en su caso, al pago de las obligaciones pendientes, aplicándose a este último lo dispuesto en el art. 99.4. En el caso de que el informe no fuera favorable y los defectos observados se debiesen a deficiencias en la ejecución de la obra y no al uso de lo construido, durante el plazo de garantía, el director facultativo procederá a dictar las oportunas instrucciones al contratista para la debida reparación de lo construido, concediéndole un plazo para ello durante el cual continuará encargado de la conservación de las obras, sin derecho a percibir cantidad alguna por ampliación del plazo de garantía.

4. No obstante, en aquellas obras cuya perduración no tenga finalidad práctica como las de sondeos y prospecciones que hayan resultado infructuosas o que por su naturaleza exijan trabajos que excedan el concepto de mera conservación como los de dragados, no se exigirá plazo de garantía.

5. Podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público según lo establecido en el contrato.

6. Siempre que por razones excepcionales de interés público, debidamente motivadas en el expediente, el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aun sin el cumplimiento del acto formal de recepción, desde que concurran dichas circunstancias se producirán los efectos y consecuencias propios del acto de recepción de las obras y en los términos en que reglamentariamente se establezcan.»

⁵ Lo que en consecuencia lleva implícito que el devengo del IVA correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por los subcontratistas se rige por sus propios contratos, y tiene lugar bien en el momento de la entrega, bien en el momento en que se preste el servicio, sin que estas operaciones queden vinculadas al devengo del impuesto en la operación principal.

lativa operada guardó silencio acerca de las ejecuciones de obra en este ámbito, lo que dio pie a nuevas interpretaciones interesadas que, en tal silencio, pretendían ver un tratamiento diferenciado del devengo del IVA en la obra privada respecto de la obra pública.

COMENTARIOS

... cuestión que, no obstante, resuelve la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo ...

El reciente Informe de 22 de mayo de 2002 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, máxima autoridad técnica en la materia, viene a zanjar definitivamente esta cuestión, y no sólo confirma la subsistencia de la doctrina originaria de la Dirección General de Tributos en la materia, sino que minimiza la incidencia de la Sentencia de 5 de marzo de 2001 del Tribunal Supremo.

... considerando que la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 carece de efectos y que la modificación legislativa introducida por la Ley 24/2001 tiene meros efectos aclaratorios, por lo que debe entenderse subsistente la doctrina anterior en materia de devengo de IVA, ...

Al respecto de dicha resolución judicial, y al amparo del artículo 98.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ⁶, se sostiene desde la administración tributaria que, siendo la misma desestimatoria del recurso del que trae causa, la misma no produce efecto alguno. En consecuencia, apunta esta Subdirección General que, «*atendiendo tanto al hecho de que no existe un pronunciamiento jurisdiccional al respecto que sea vinculante como a las consideraciones que se han señalado en este informe, no cabe entender que las situaciones antes y después de la modificación operada en la Ley 37/1992 por la Ley 24/2001 sean sustancialmente distintas, sino que ha de interpretarse el cambio introducido en la citada Ley 37/1992 como una modificación meramente aclaratoria, efectuada en la normativa del Impuesto al objeto de clarificar el momento del devengo para este tipo de operaciones*» y, en este sentido, concluye poniendo de manifiesto que:

1.º «La regla contenida en el artículo 75.uno.2.º bis es aplicable a los contratos de obras a los que hace referencia el artículo 120 del Texto Refundido de [la Ley de Contratos] las Administraciones Públicas ⁷, siempre que sean destinatarias de dichas obras las Administraciones Públicas a que hace referencia el artículo 1 del mismo Texto Refundido.

⁶ «Si la sentencia declara que ha lugar al recurso, casará la impugnada y resolverá el debate planteado con pronunciamientos ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida.»

⁷ Contratos de obras cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas.

2.º Para las operaciones a las que hace referencia el número anterior, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se producirá cuando se den las circunstancias a las que se refiere el artículo 147 del citado Texto Refundido ⁸.

3.º Para las operaciones en las que no resulte de aplicación la regla de devengo que se ha señalado en los apartados anteriores, el devengo del Impuesto en los contratos de ejecución de obra que tengan la consideración de entregas de bienes a los efectos del mismo se producirá en el momento en que, concluida la obra, al menos parcialmente, el resultado de la misma se entregue a su destinatario, debiendo determinarse en este momento en atención a los criterios establecidos en este informe.»

... pronunciándose expresamente sobre el devengo del IVA en los supuestos de ejecuciones de obras cuyos destinatarios sean particulares,

Evidentemente, «las operaciones en las que no resulte de aplicación la regla de devengo que se ha señalado en los apartados anteriores» a las que se refiere el informe son los contratos de ejecución de obras cuyos destinatarios no sean las Administraciones Públicas, es decir, que sean particulares. En este supuesto, ¿cuáles son los criterios a los que se refiere?

... a cuyos efectos, la puesta a disposición se erige en concepto clave.

En este sentido, en primer término, señala el informe que «la ejecución de obra a los efectos de este Impuesto implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado en su realización», de forma que «la entrega o puesta a disposición del destinatario de este nuevo bien, que es precisamente el que se obtiene como resultado de la ejecución de la obra, determina el momento en que la operación ha de entenderse efectuada».

Así las cosas, la entrega de bienes o puesta a disposición se convierte en el elemento crítico en orden a la determinación del devengo, y al respecto, a partir de la legislación ⁹ y de la jurisprudencia comunitaria ¹⁰, el informe apunta que «el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera propietaria del bien.»

⁸ Otagamiento del acta de recepción.

⁹ El artículo 5.1 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, configura la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de febrero de 1990 –*Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*– asunto C-320/88.

«Por consiguiente», prosigue el informe, «será el momento a partir del cual el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata del resultado de la ejecución de obra, quedando la misma a su entera disposición, entendida tanto como la facultad de usar o disfrutar como la relativa a la facultad de disponer, el que determine la entrega de la misma y, por consiguiente, el devengo del impuesto».

En este sentido, «con respecto a las ejecuciones de obra, el hecho de que el promotor o dueño de las obras sea propietario de las mismas desde un punto de vista estrictamente jurídico, de acuerdo al derecho nacional, a medida que éstas se van ejecutando, no puede implicar el devengo del Impuesto sin más, por cuanto no se ha producido su entrega y puesta a disposición de aquél, entendida esta disposición, de acuerdo con las anteriores consideraciones, como posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construyan.»

A partir de tales premisas se llega a la conclusión de que el momento en que se produzca el devengo del impuesto «será el momento en que el destinatario de la operación en que consiste la ejecución de la obra se convierta en propietario de la misma, en cuanto adquiera el total de las facultades que corresponden al propietario de un bien, en tanto que en aquél se debe tener por producida la entrega del resultado de la obra».

Y llegados a este punto, ¿cuál es el momento en el que el destinatario de la operación adquiere «el total de las facultades que corresponden al propietario de un bien»?

Se instituye el pacto entre las partes como principal criterio de determinación del momento del devengo, por respeto al principio de la autonomía de la voluntad, ...

En primer término, como indica el informe ¹¹, «El momento en que se produce la puesta a disposición del cliente de las obras que se ejecutan depende de las condiciones pactadas entre las partes» ¹², de manera que, a falta de pacto expreso entre éstas respecto del momento de puesta a disposición de las obras, «habrá que atender a las cláusulas relativas al inicio del período de garantía o a la facultad del dueño de la obra de retener los trabajos ya efectuados –o ya certificados– en caso de resolución anticipada del contrato. Esta última circunstancia en particular podría ser determinante para definir el momento de la puesta a disposición de las obras ejecutadas y por lo tanto el devengo de la operación.»

... atendiéndose en su defecto a las prescripciones legales de aplicación, concretamente a la Ley de Ordenación de la Edificación en el supuesto de obras de esta naturaleza, a partir de la cual, la suscripción del acta de recepción determina el devengo del IVA, ...

¹¹ En remisión a la contestación de la Dirección General de Tributos de 7 de julio de 2000.

¹² Atención en este sentido con las recepciones parciales de obra.

Para el supuesto específico de las obras de edificación ¹³, el informe toma como referencia las prescripciones contenidas en el artículo 6 de la Ley 38/1999, de Ordenación de la Edificación (*Recepción de la obra*), de cuyo tenor literal ¹⁴ «cabe deducir que en las ejecuciones de obra a las

¹³ Ley de Ordenación de la Edificación, artículo 2:

«Ámbito de aplicación

1. Esta Ley es de aplicación al proceso de la edificación, entendiendo por tal la acción y el resultado de construir un edificio de carácter permanente, público o privado, cuyo uso principal esté comprendido en los siguientes grupos:
 - a) Administrativo, sanitario, religioso, residencial en todas sus formas, docente y cultural.
 - b) Aeronáutico; agropecuario; de la energía; de la hidráulica; minero; de telecomunicaciones (referido a la ingeniería de las telecomunicaciones); del transporte terrestre, marítimo, fluvial y aéreo; forestal; industrial; naval; de la ingeniería de saneamiento e higiene, y accesorio a las obras de ingeniería y su explotación.
 - c) Todas las demás edificaciones cuyos usos no estén expresamente relacionados en los grupos anteriores.
2. Tendrán la consideración de edificación a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, y requerirán un proyecto según lo establecido en el art. 4, las siguientes obras:
 - a) Obras de edificación de nueva construcción, excepto aquellas construcciones de escasa entidad constructiva y sencillez técnica que no tengan, de forma eventual o permanente, carácter residencial ni público y se desarrollen en una sola planta.
 - b) Obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que alteren la configuración arquitectónica de los edificios, entendiendo por tales las que tengan carácter de intervención total o las parciales que produzcan una variación esencial de la composición general exterior, la volumetría, o el conjunto del sistema estructural, o tengan por objeto cambiar los usos característicos del edificio.
 - c) Obras que tengan el carácter de intervención total en edificaciones catalogadas o que dispongan de algún tipo de protección de carácter ambiental o histórico-artístico, regulada a través de norma legal o documento urbanístico y aquellas otras de carácter parcial que afecten a los elementos o partes objeto de protección.
3. Se consideran comprendidas en la edificación sus instalaciones fijas y el equipamiento propio, así como los elementos de urbanización que permanezcan adscritos al edificio.»

¹⁴ «*Recepción de la obra*

1. La recepción de la obra es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes.
2. La recepción deberá consignarse en un acta firmada, al menos, por el promotor y el constructor, y en la misma se hará constar:
 - a) Las partes que intervienen.
 - b) La fecha del certificado final de la totalidad de la obra **o de la fase completa y terminada de la misma**.
 - c) El coste final de la ejecución material de la obra.
 - d) La declaración de la recepción de la obra con o sin reservas, especificando, en su caso, éstas de manera objetiva, y el plazo en que deberán quedar subsanados los defectos observados. Una vez subsanados los mismos, se hará constar en un acta aparte, suscrita por los firmantes de la recepción.
 - e) Las garantías que, en su caso, se exijan al constructor para asegurar sus responsabilidades.Asimismo, se adjuntará el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra.
3. El promotor podrá rechazar la recepción de la obra por considerar que la misma no está terminada o que no se adecua a las condiciones contractuales. En todo caso, el rechazo deberá ser motivado por escrito en el acta, en la que se fijará el nuevo plazo para efectuar la recepción.
4. Salvo pacto expreso en contrario, la recepción de la obra tendrá lugar dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su terminación, acreditada en el certificado final de obra, plazo que se contará a partir de la notificación efectuada por escrito al promotor. La recepción se entenderá tácitamente producida si transcurridos treinta días desde la fecha indicada el promotor no hubiera puesto de manifiesto reservas o rechazo motivado por escrito.
5. El cómputo de los plazos de responsabilidad y garantía establecidos en esta Ley se iniciará a partir de la fecha en que se suscriba el acta de recepción, o cuando se entienda ésta tácitamente producida según lo previsto en el apartado anterior.»

que sea aplicable lo dispuesto por la citada Ley 38/1999, la suscripción del acta de recepción, en los términos que se ha señalado, supondrá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la misma determina la entrega de la misma a su destinatario, conforme se ha configurado el concepto de entrega en este contexto. Lo mismo cabe decir de los supuestos en los que se produzca la recepción tácita a la que se refiere el apartado 4 del artículo que se acaba de reproducir.»

... mientras que en aquellas obras privadas que no sean de edificación deberá atenderse a los diferentes elementos que acrediten la entrega de la obra.

Por el contrario, en aquellos supuestos de obra privada que no se halle dentro del ámbito de aplicación de la Ley de Ordenación de la Edificación, *«habrá que estar a los diferentes elementos de prueba que concurran en cada caso para acreditar la entrega de la obra»*, a cuyos efectos *«se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admisible en derecho»*.

Como consecuencia de lo anterior, se confirma que la expedición de certificaciones de obra, por sí solas, no determina el devengo del IVA, ...

En coherencia con lo anteriormente expuesto, el informe afirma, de forma incontestable, que *«la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras, en cuanto aquella no determina que se cumplan las condiciones señaladas en el párrafo anterior¹⁵, no determinará en ningún caso por sí misma el devengo del Impuesto.»*

... lo que deriva hacia importantes conclusiones respecto de la repercusión, liquidación y deducción de las cuotas del Impuesto, ...

De todo ello, el informe suscrito por el Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo llega a las siguientes conclusiones:

- *«no procederá la repercusión del Impuesto sobre el destinatario de las operaciones por la simple circunstancia de expedición de la certificación;*
- *no procederá la consignación de la base imponible de las operaciones en la correspondiente declaración-liquidación a presentar por el empresario o profesional que realice la operación, en tanto en cuanto no se habrá producido el devengo de las mismas;*
- *el destinatario de las operaciones no tendrá obligación de soportar la repercusión del Impuesto;*

¹⁵ Condiciones que determinan la entrega de la obra.

- *no se podrá considerar nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas para el destinatario de la operación.*

... salvando siempre el criterio de devengo en los supuestos de pagos anticipados.

No obstante lo anterior, en aplicación de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, si se procede al pago total o parcial del importe de la certificación de obra, se devengará el Impuesto en proporción a la cantidad satisfecha, siempre que dicho pago se efectúe por el destinatario de la operación.»