

ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor Universitario*

**Extracto:**

El título del presente comentario de jurisprudencia es uno de los problemas más controvertidos de los últimos años en el sector de la construcción. Con plena razón se clama por una solución técnico-jurídica tributaria definitiva que equilibre los enormes intereses económicos de las partes contratantes, sean públicas o privadas.

El análisis en profundidad de los diferentes aspectos jurídicos del contrato de obras (civil, mercantil, administrativo, urbanístico, tributario...) que se exponen en el trabajo lleva a la conclusión de proponer soluciones realistas y generalistas en el orden fiscal, al que se circunscribe el tema polémico: a) la compensación como modo de extinguir deudas tributarias con los créditos vencidos, líquidos y exigibles que incorporan las certificaciones de obra, como títulos valores, a favor de su legítimo tenedor; b) la reforma de la Ley o del Reglamento del IVA para aclarar el término legal «conforme a la legislación que les sea aplicable».

Aunque la doctrina y el sector de la construcción no comparten el criterio jurisprudencial unificador que se comenta en el presente trabajo, el legislador tributario ha optado por la reforma del artículo 75 del Reglamento del IVA, como figura en el Proyecto de Ley de acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para el 2002, según últimas noticias llegadas al autor. Se trata de una solución parcial al excluir a los contratos de obra privada. De ahí el interés y la actualidad del contenido y propuestas de solución del comentario.

---

## Sumario:

---

- I. Los supuestos de hecho.
  1. Criterio administrativo.
  2. Las sentencias contradictorias.
    - a) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de abril de 1999.
    - b) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 26 de septiembre de 1996.
    - c) Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 1999.
    - d) Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2000.
  3. Unificación de doctrina. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001. Contenido.
    - a) Hecho imponible y devengo.
    - b) Las certificaciones de obra como documentos de entrega.
    - c) Los pagos parciales y pagos anticipados: diferencias.
    - d) La entrega-recepción de partes de la obra.
  4. Los criterios de las partes interesadas.
    - a) Las empresas del sector. Dictamen de mayo de 2001.
    - b) Comentario al Dictamen.
    - c) Los servicios de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: pagos anticipados.
- II. El contrato de obras en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Entrega de bienes y prestaciones de servicios. Régimen jurídico-tributario.
  1. Textos legales.

2. Cuestiones planteadas.
  3. Examen del contenido de un contrato de obra real para la ejecución de viviendas.
    - a) Contrato único con fases de ejecución *versus* contrato principal y contratos accesorios.
    - b) Conclusión.
- III. El contrato administrativo de obras.
1. Los contratos del Estado.
  2. La ordenación de la edificación.
- IV. El contrato de obras como contrato de empresa. Naturaleza económico-jurídica privada del contrato de ejecución de obras.
- V. La entrega o tradición como modo de adquisición derivativa en el contrato de obras.
1. Derecho privado civil.
  2. Derecho privado mercantil.
- VI. La entrega, puesta a disposición, transmisión del poder de disposición en Derecho tributario: identidad de objeto de gravamen (operaciones de tráfico) del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; acto que motiva el devengo de ambos impuestos.
1. Fuentes e interpretación de las normas tributarias.
  2. Los términos en el ordenamiento tributario.
    - a) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
    - b) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
    - c) Conclusión parcial.
    - d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

- e) Impuesto sobre el Valor Añadido: delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

VII. Las certificaciones de obra como títulos de tradición.

1. Los títulos de tradición en nuestro Derecho mercantil. *Numerus apertus*.
2. Las certificaciones de obra: contenido, caracteres y efectos.

VIII. El contrato de obras y el de construcción de buques: analogías.

IX. Propuestas de solución.

1. *De lege data*: la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias por IVA nacidas de la ejecución del contrato de obras.
2. *De lege ferenda*: la reforma de la Ley del IVA o de su Reglamento. Aclaración del término «conforme a la legislación que les sea aplicable».

X. Conclusiones.

## I. LOS SUPUESTOS DE HECHO

### 1. Criterio administrativo.

Casi desde la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en nuestro Sistema Tributario, se ha venido interpretando y aplicando por los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 15 de abril de 1993, el criterio de que, en el sector de la construcción, cuando la obra está terminada se produce la entrega de la misma de manera reglada mediante la recepción provisional y definitiva (de manera obligatoria en la obra pública y, por similitud práctica, en la obra privada).

Como la duración en la ejecución de una obra es larga, antes de su entrega se suelen expedir **unas certificaciones de obras** que son documentos-títulos que reconocen la propiedad de la parte de la obra (unidades de obra) ejecutada en un período de tiempo, generando a favor del contratista (titular del documento y ejecutor de la obra con aportación de materiales) el derecho a cobrar parte de su precio, según cláusula contractual.

De esta práctica operativa sectorial, se ha deducido y aplicado que el devengo del IVA en estas operaciones de tráfico mercantil se produce en dos momentos: en el del cobro anticipado de las certificaciones de obra y en el de la entrega de la obra. Y se ha insistido en que «...la fecha del devengo es la del cobro de la certificación, no la fecha de su emisión; y si el pago, como es habitual, se realiza con letras de cambio, o pagarés (a 180 días y de forma casi generalizada) u otros efectos de comercio, sólo se producirá el devengo cuando se lleve a cabo el cobro efectivo de los mismos»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> La aplicación de este criterio ha venido produciendo los problemas e irregularidades tributarias en el IVA por parte de contratistas principales y subcontratistas del sector de la construcción, que con claridad y precisión fueron expuestos por A. DELGADO GÓMEZ y Julio MARTÍN LÓPEZ, bajo el título «El sector de la construcción». Parte I, págs. 5, 11, 12 y 13, en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*. Núm. 15. EHP. Estudios sectoriales. Los mismos autores exponen el problema del devengo del IVA en el sector de empresas inmobiliarias, en las págs. 8 y 9 del núm. 18 de los citados *Cuadernos de Formación*. Algunas empresas emiten facturas en las que se incluye el siguiente texto «Según el artículo 75 de la Ley 37/1992 de 28 de Diciembre de 1992, el devengo del IVA en esta operación se produce al cobro de la factura o a la recepción de la obra».

La variación legislativa temporal de los tipos de gravamen del IVA, para adecuar la norma tributaria a la realidad socioeconómica y mercantil del país <sup>2</sup> y de la Comunidad Económica Europea (CEE); la exigencia legal de que se aplicarán los tipos vigentes en el momento del devengo (art. 90. Dos LIVA) <sup>3</sup>; la incidencia económica en la cuenta de resultados de las empresas del sector de una variación, aún leve, del importe de los tipos de gravamen del IVA durante el período de ejecución de una obra han motivado reclamaciones y recursos sobre la determinación del momento temporal del hecho imponible del IVA –devengo– en las operaciones gravadas por el impuesto. Lo que ha motivado divergencias de criterio en la jurisprudencia menor, que ha venido a unificar el Tribunal Supremo en la sentencia que motiva este comentario.

## 2. Las sentencias contradictorias.

### a) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de abril de 1999.

El Tribunal ha mantenido el criterio tradicional, divulgado y aplicado por los servicios de Inspección de la AEAT, de que **«el devengo se produce con el cobro de los pagos anticipados a que dan lugar las certificaciones de unidades de obra»; y a ese momento hay que referenciar los tipos vigentes aplicables al caso juzgado.** Y ello, en base a la interpretación y alcance que le da al artículo 75. Uno. 1.º y 2.º de la Ley 37/1992 del IVA, en relación con los artículos 54 a 57 de la Ley de Contratos del Estado de 13 de abril de 1965 y artículo 170 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3410/1975, según los cuales «la expedición de una certificación de obra no comporta la entrega de bienes ya que ésta no se produce hasta la recepción provisional de la obra».

El criterio final del Tribunal, con independencia de su acierto o no, resulta de un razonamiento técnico-jurídico fundado, cuyo origen nace de la siguiente premisa inicial: los pagos anticipados son una forma convenida por las partes para desarrollar el contenido del contrato en su vertiente de la obligación de pago del precio de la obra a medida que se expiden certificaciones de obra; o lo que es lo mismo, el acuerdo de las partes o el cumplimiento de lo dispuesto en la norma (Ley de Contratos

<sup>2</sup> Vid. José GIRÓN TENA, *Tendencias Generales en el Derecho Mercantil Actual*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid. 1985. «El ordenamiento jurídico asume una función de instrumentario de órdenes posibles, esto es, compatibles con las leyes de la Economía. El Derecho tiene una función mimética respecto del Mercado, no debe dar normas en contraste con el Mercado sino sólo normas que traduzcan bajo su coerción las exigencias objetivadas por aquél»; «Tampoco es cosa que se acepte en la actualidad, en el campo del Derecho, que el valor o los valores que están implícitos en la noción misma del Derecho tengan que ser buscados en la Economía y traídos a ella»; «Pero si interesante es esta escuela, tanto más lo es que no se olvide la sustantividad del Derecho en sus fines, en sus valores y en su propia técnica». Págs. 113 y 114.

<sup>3</sup> Artículo 90.Dos. «El tipo impositivo, aplicable a cada operación, será el vigente en el momento del devengo».

del Estado) sobre expediciones de certificaciones de obra es el vehículo o la causa que motiva los pagos anticipados; y el momento del cobro de tales pagos produce el devengo del impuesto (art. 75.2 LIVA) <sup>4</sup> y la aplicación del tipo de gravamen vigente en ese momento.

Aunque en su momento lo veamos con más detenimiento, en los fundamentos del Tribunal se deslizan apoyos jurídicos de dudosa certeza. De un lado, parece que se separan, como si fueran elementos diversos de la relación tributaria por IVA, **el hecho imponible** (las ejecuciones de obra, como entrega de bienes o como prestación de servicios, según el contratista aporte o no materiales con valor determinado sobre la base imponible, al decir del art. 8. Dos. 1.º LIVA) <sup>5</sup> y **el devengo del impuesto** por cada operación, cuando existe identidad sustancial entre ambos, por cuanto el devengo es el elemento temporal constitutivo del hecho imponible.

*b) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 26 de septiembre de 1996.*

El Tribunal rectifica tesis de anteriores sentencias propias y de otros tribunales, para considerar que **el devengo y el tipo impositivo aplicable se produce cuando se emite la certificación de obra, momento en que se produce la entrega, y tiene derecho al cobro, sin que se pueda hablar de pago anticipado.**

De partida, el Tribunal estima que la cuestión planteada es «exclusivamente jurídica». El análisis e interpretación pormenorizada de la normativa aplicable al caso (art. 14.1 LIVA/1985; 47 de la LCE de 1965; 142 y 145 del Reglamento de CE de 1975) le lleva a concluir que la emisión de una certificación de obra pone a ésta a disposición de la Administración; con ella, se entrega la parte de la obra descrita en la certificación y el contratista tiene derecho al cobro de su importe desde ese momento. De la recepción definitiva y de la liquidación final resultante de la obra se restan los cobros parciales de las certificaciones anteriores, **sin que existan obligaciones de pago anticipado para la Administración, sino derechos de cobro parciales del contratista basados en normas especiales.**

Estas normas especiales (contratación administrativa) reconocen al contratista el derecho al abono de la obra que realmente ejecute y entregue con arreglo al precio convenido; el retraso o demora en el pago por la Administración origina la obligación de abono de intereses como indemnización.

<sup>4</sup> Artículo 75. Devengo del 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... 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 refieran se pongan a disposición del dueño de la obra».

<sup>5</sup> Artículo 8. Dos. 1.º «También se consideraran entregas de bienes: Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible».

Las certificaciones de obra incorporan un derecho para el contratista que, con las propias certificaciones, pueden ser transmisibles, pignoradas o embargadas (en este último caso, como garantía del pago de salarios) conforme a Derecho; el abono de las certificaciones de obra tiene el concepto de «pagos a buena cuenta», concepto distinto a pagos anticipados.

*c) Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 1999.*

La Audiencia sostiene (en contra del TEAC, para el que las certificaciones de obra no implican la entrega o puesta a disposición a efectos del devengo del IVA, sino que producen pagos anticipados) que la certificación de obra es la puesta en posesión por partes del total de la obra, según su propio contenido o redacción, y que **la Administración no efectúa pagos anticipados, sino que se abona «obra acreditada a la fecha de la presente certificación», por ello, el tipo de gravamen aplicable es el vigente en la fecha de emisión de la certificación.**

*d) Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2000.*

La misma Audiencia mantiene el criterio anterior, pero amplía su ámbito o fundamento jurídico, incorporando lo dispuesto en el artículo 23.2 del Reglamento del IVA de 1985, de 30 de octubre, sobre el devengo en las ejecuciones de obra con aportación de materiales, que es el momento en que los bienes –aportados por el ejecutante u ordenante– se pongan en posesión del dueño de la obra... Por ello, en los contratos administrativos, **la puesta en posesión de partes de la obra se produce en el momento de la expedición de la certificación correspondiente**; y a ese momento hay que referenciar el tipo de gravamen aplicable al supuesto juzgado, porque desde la certificación de obras queda fijado el precio de parte de la obra y éste (el precio) es exigible desde la fecha de la certificación.

Lo más importante, a nuestro juicio, de esta sentencia es que: a) rechaza la solicitud de la compensación de créditos como medio de pago convenida por las partes. Lo que parece lógico (añadimos nosotros) porque los pactos privados no pueden alterar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, como es el hecho imponible en su devengo, según el artículo 36 de la Ley General Tributaria (LGT) <sup>6</sup>; b) a efectos de lo dispuesto en el artículo 68.2 de la misma ley <sup>7</sup>, la certificación de obra incorpora un crédito vencido, líquido y exigible. ¿Título valor de tradición? ¿Es posible la compensación como medio de extinguir las obligaciones tributarias por IVA? Lo veremos más adelante.

<sup>6</sup> Artículo 36 LGT. «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

<sup>7</sup> Artículo 68.1 LGT. «Las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

- a) Con los créditos reconocidos por acto administrativo firme a que tengan derecho los sujetos pasivos en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo; y
- b) Con otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del mismo sujeto pasivo».

### 3. Unificación de doctrina. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 <sup>8</sup>. Contenido.

El Tribunal Supremo unifica la doctrina en el sentido de que las certificaciones de obra, acreditativas del hecho imponible del IVA (entrega de bienes), generan, con su expedición, el devengo del impuesto en los contratos de ejecución de obra. Hace coincidir el hecho imponible con su elemento temporal devengo: **«en el caso de expedición de certificaciones de obra, el devengo del IVA se produce en el momento en que aquéllas se expiden o emiten y no en el momento en que las mismas se abonan».**

De manera sucinta, como fundamentos jurídicos en que basa su fallo el Tribunal Supremo, se pueden señalar los siguientes, más o menos explicitados en el texto de la sentencia:

*a) Hecho imponible y devengo.*

El elemento temporal del hecho imponible de un impuesto es el devengo o momento en que quedan cumplidas las condiciones legales precisas para exigir el tributo. La exigibilidad equivale al derecho de la Hacienda para hacer valer ante el deudor el pago del tributo.

El devengo se produce cuando se efectúa la entrega de bienes (art. 14 LIVA/85). El negocio jurídico de tracto sucesivo (contrato de obra) se perfecciona en una fecha y se ejecuta en períodos sucesivos. En 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 (no puede haber cuota sin previo hecho imponible, devengo, base, tipo de gravamen...).

*b) Las certificaciones de obra como documentos de entrega.*

Según la Ley de Contratos del Estado de 1965 y su Reglamento de 1975, las certificaciones suponen la documentación de una entrega o puesta a disposición de las unidades de obra realmente ejecutadas por el contratista; el adquirente de las certificaciones puede disponer de las unidades de obra que incorporan en su descripción, a título de dueño.

---

<sup>8</sup> El texto de esta sentencia se encuentra reproducido en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)* núm. 219 (Junio 2001), págs. 113-115. Ed. *Estudios Financieros*.

*c) Los pagos parciales y pagos anticipados: diferencias.*

El precio total de la obra convenido o modificado se descompone en «precios unitarios» para hacer efectivo el control de su ejecución; aparecen «pagos parciales» en la ejecución del contrato, que no son «pagos anticipados» al hecho imponible y convenidos en el momento de la perfección del contrato (arts. 1.592 y 1.599 Código civil) <sup>9</sup>.

*d) La entrega-recepción de partes de la obra.*

El artículo 170 del Reglamento de Contratos del Estado alude a la recepción provisional de la obra, pero también, y sobre todo, el artículo 54 de la Ley de Contratos del Estado prevé la posibilidad de la entrega-recepción provisional por partes de la obra ejecutada en los plazos señalados en la perfección del contrato.

Cada certificación documenta (¿la certificación como documento, título valor?) en realidad una entrega de obras y, por ello, supone la realización del hecho imponible-devengo, a tenor del artículo 14 LIVA/85. Un «pago a cuenta» no es lo mismo que «pago anticipado», porque el primero se produce durante la ejecución de algo convenido, existe entrega-recepción de parte de la obra, en el segundo, no.

#### **4. Los criterios de las partes interesadas.**

*a) Las empresas del sector. Dictamen de mayo de 2001.*

Las empresas contratistas del sector de la construcción consideran que la doctrina del Tribunal Supremo no se ajusta a la realidad. En documentos anexos a Actas de Inspección (fotocopia de contratos de obras) y en comentarios a la doctrina del Tribunal Supremo, exponen argumentos en contra de la misma.

En el contrato anexo al Acta de Inspección se pone de relieve el hecho de la eficacia del acta de recepción provisional positiva de la obra entre el contratista y la propiedad: con el acta de recepción finalizan los plazos contractuales, la ejecución del contrato; **el acta acredita el fin de las obras; en ese momento se produce el hecho imponible entrega, puesta a disposición única de la obra, y los pagos anteriores son pagos anticipados que devengan por sí mismos el impuesto.**

<sup>9</sup> Artículo 1.592 Código civil. «El que se obliga a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir del dueño que la reciba por partes y que la pague en proporción. Se presume aprobada y recibida la parte satisfecha».

Artículo 1.599 Código civil. «Si no hubiere pacto o costumbre en contrario, el precio de la obra deberá pagarse al hacerse la entrega».

Por otro lado, cuando antes de finalizar se resuelve por cualquier causa un contrato de obra, se produce la recepción provisional de aquellas obras hasta entonces ejecutadas; en ese momento se produce el hecho imponible entrega y, hasta entonces, sólo existen pagos anticipados con su correspondiente devengo.

Finalmente, según el contrato, la propiedad puede ocupar cuando quiera la totalidad o una parte de las obras en ejecución, lo que supone una recepción provisional de la obra, una entrega, un hecho imponible, y los pagos anteriores son anticipados con su devengo propio.

*b) Comentario al Dictamen.*

Los argumentos sacados de la literalidad del contrato son parciales. Se limitan a la vertiente de la recepción provisional de la obra por la propiedad, pero silencia el aspecto más importante, en términos jurídicos, del tema: la entrega o puesta a disposición de la obra por parte del contratista, que es lo que origina el devengo del IVA.

El Dictamen (comentario de mayo de 2001) acude a argumentos jurídicos más rebuscados y, en consecuencia, nos parecen menos fundados, interesados y un tanto ajenos al tema.

Parte de la idea de que el contrato de construcción de obras (edificios, obra civil) o «contrato de obra» no es un contrato de «ejecuciones de obra». Pero no se preocupa de estudiar la naturaleza jurídica, su causa, contenido, finalidad, efectos... del mismo.

Se apoya en las formas señaladas en el artículo 75.1 de la LIVA para hacer la entrega: puesta a disposición (Código civil), o conforme a la legislación aplicable (texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 16 de junio de 2000).

Sin explicación del porqué, **abandona la entrega como puesta a disposición y centra sus argumentos en la legislación aplicable.** De acuerdo con ella, la Administración expide certificaciones mensuales de obra ejecutada a «efectos del pago» (arts. 99.1 y 145.1 del TRLCAP). El contratista tiene derecho al abono de la prestación realizada según la certificación sobre la base de la ley, el contrato y el precio convenido. Y la Administración tiene la obligación de abonar el precio desde los dos meses de la expedición de la certificación de obra o documentos que acrediten la ejecución del contrato.

**Y se indica una especie de oposición o contraposición entre las certificaciones periódicas de obra ejecutada y las actas de recepción de las obras.** Esta contraposición interesada, a nuestro juicio, no existe. Porque la Ley 38/1999, de Ordenación de la edificación, incorpora el «acta de recepción de la obra» como un dato o elemento de la misma, la fecha (en el cuerpo del acta) y la certificación final de cada una de las fases o ejecuciones parciales de la obra.

Además, el artículo 147.5 del TRLCAP hace posible ejecuciones parciales de obra, que pueden ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato. Nos parece peregrino **acudir**, en plan didáctico, **a los efectos jurídicos del «derecho de accesión»** en cuanto modo originario de adquirir la propiedad como derecho real, y prescindir, en el análisis jurídico propio de un Dictamen, de los efectos jurídicos de la ejecución de un contrato de obra. Porque la existencia de un perfecto «contrato de obra», con sus efectos jurídicos naturales de ir adquiriendo sucesivamente la propiedad de los bienes ejecutados, excluye, de manera absoluta, la posibilidad de ser sustituido por los efectos propios de un derecho de accesión, como modo originario de adquirir la propiedad, distinto a los modos directivos o traslativos de adquirirla, que exigen, además del título (acto, hecho o negocio jurídico como la compraventa, donación, sucesión...), el modo o tradición de la cosa (entrega o puesta a disposición de ella).

De manera más sencilla. Si el dueño del terreno (al decir del Dictamen) adquiere por accesión la obra ejecutada en él ¿por qué celebra un contrato y paga el precio de la obra ejecutada en su terreno? Nada añade al tema del devengo del IVA **la teoría del riesgo antes de la entrega de la obra ejecutada**. Así como también nos parece rebuscada, para fundar la conclusión, la interpretación limitada de la «puesta a disposición» en conexión con la «entrega», sobre la base de diversos artículos (1.169, 1.589, 1.592 y 1.599 del Código civil en relación con el 110.2 y 147.2 del TRLCAP).

Para nosotros la «puesta a disposición» del adquirente (devengo, art. 75.1) es equivalente a la «transmisión del poder de disposición» o «entrega» sobre los bienes (art. 8.1 LIVA), con el alcance que expondremos más adelante. Son conceptos únicos e inequívocos en términos socioeconómicos y jurídicos, aplicables a diversas operaciones instrumentalizadas bajo distintos y variados actos o negocios jurídicos, entre ellos, el contrato de obras o de ejecución de obras, cuya naturaleza puede ser o no el de «obras por ajuste a precio alzado», regulado en el Código civil dentro o como modalidad del arrendamiento de obras o servicios, sin reconocimiento legal autónomo y típico de «contrato de ejecución de obra».

Y al situarlo como arrendamiento se considera como contrato de tracto sucesivo o de prestación de servicios en el IVA, cuando en ese impuesto el contrato de obra puede dar lugar a entrega de bienes o a prestación de servicios sujetos al mismo.

En el texto del Dictamen se alude a los requisitos del artículo 147.5 del TRLCAP para que las partes convengan la entrega-recepción parcial de la obra: a) que se trate de obras ejecutadas por fases; b) que cada fase sea susceptible de uso público separado o autónomo. Luego, si en el contrato se puede convenir (como se conviene, de hecho) la entrega-recepción parcial de una obra, es porque las partes (Administración-contratista) estiman que se dan los dos requisitos legales. Y por ello, cada certificación de obra ejecutada por fases motiva un acta de entrega-recepción que supone la puesta a disposición o transmisión del poder de disposición al adquirente de la parte de obra ejecutada, con devengo del IVA que la grava y obligación del pago del precio convenido de la misma, como ha establecido el Tribunal Supremo.

*c) Los servicios de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: pagos anticipados.*

Los servicios de Inspección, antes de la doctrina unificada del Tribunal Supremo, han emitido extensos informes para apoyar su criterio de los pagos anticipados. En ellos se ha diferenciado, dentro del contrato de obra, el resultado del contrato de compraventa como es la obra a la que se refiere la entrega como hecho que motiva el devengo del IVA, de los servicios como actividad o prestación (arrendamiento) para la ejecución del contrato que llega al resultado. El contrato de obra pretende crear un bien inmueble, una obra civil o edificación por un empresario contratista, que aporta materiales por encargo de otro empresario (propiedad) comitente. Se califican y determinan los elementos del contrato de obra, distinguiendo su aspecto privado o civil (arrendamiento) de su aspecto administrativo o público. La conclusión es que, en el caso de las obras públicas, se pueda entender como hecha la entrega a efectos del IVA «conforme a la legislación que les sea aplicable», a que alude el artículo 75. Uno.1.º de la ley del IVA.

Se vuelve a la teoría de la recepción provisional, los pagos «a buena cuenta» de las certificaciones como «anticipados» que producen el devengo... que el Tribunal Supremo ha venido a negar por no ajustado al Derecho vigente.

## **II. EL CONTRATO DE OBRAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ENTREGA DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS. RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO**

### **1. Textos legales.**

El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA tipifica como hechos imposables las entregas de bienes y las prestaciones de servicios; y el punto Tres del mismo artículo sujeta al impuesto, no sólo el resultado total (obra) perseguido con la actividad (ejecución) empresarial, sino el resultado obtenido «en cada operación particular» (unidades de obra). El artículo 6.Uno conceptúa las edificaciones a efectos del impuesto. El artículo 8 tipifica como entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante "la cesión de títulos representativos de dichos bienes"» (¿Las certificaciones de obra, títulos valores de tradición?).

También se consideran entregas de bienes: «las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación (las del artículo 6, obra de edificación de viviendas u obra civil) cuando el empresario que ejecuta la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20% de la base imponible» (importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo... artículo 78.Uno).

El artículo 11.6.º conceptúa como prestación de servicios «Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo al artículo 8 de esta Ley: Que el constructor que ejecute la obra no aporte materiales; que aporte parte, de valor inferior al 20% de la base imponible.»

El artículo 75 señala el momento en que se devenga el impuesto para cada hecho imponible: «1.º En la entrega de bienes (ejecuciones de obra más usuales) cuando (momento temporal) tenga lugar su puesta a disposición del adquirente; o cuando se efectúen (las entregas) conforme a la legislación que les sea aplicable.

2.º En las prestaciones de servicios cuando se ejecuten. Cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales (parte de ellos de valor inferior al 20% de la base imponible) en el momento en que los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra».

El punto 7.º señala que en los arrendamientos... y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo (no dice negocios) o continuo (contrato de obra), en el momento en que resulte exigible (contrato) la parte del precio que comprenda cada percepción; cosa muy diferente y anterior a los pagos anticipados del punto Dos del mismo artículo 75.

## 2. Cuestiones planteadas.

La lectura de los anteriores preceptos tributarios, y su aplicación al supuesto de hecho concreto, motiva la reflexión profunda de tres grandes bloques de cuestiones para obtener un criterio fundado en Derecho:

- a) Qué es, qué límites, cómo se produce, qué efectos origina el concepto jurídico-tributario indeterminado en la ley del IVA «puesta a disposición del adquirente o dueño de la obra».
- b) Cuándo o en qué momento se produce esa puesta a disposición.
- c) Si las certificaciones de obra parciales son títulos representativos de los bienes que conforman la obra parcial certificada.

## 3. Examen del contenido de un contrato de obra real para la ejecución de viviendas.

El contrato se celebra entre una Promotora-propiedad con dirección facultativa y una empresa adjudicataria para la construcción de viviendas de acuerdo con un proyecto. De su contenido clausular se pueden sacar unas ideas que nos permitan clasificar el extenso campo de investigación del comentario que hacemos.

*a) Contrato único con fases de ejecución versus contrato principal y contratos accesorios.*

La obra única contratada se divide en unidades de obra diversas autónomas; del contrato único (contratista) se derivan contratos diferentes (subcontratista) por cada unidad de obra; la similitud de elementos, plazos, garantías, penalizaciones... de ellos no los hace **partes del único contrato de obra**, sino que son contratos de obra autónomos, separados, independientes jurídicamente entre sí, aunque relacionados por unidad de destino o resultado (la obra común a la que se afectan). El contenido obligacional es sustancialmente diverso entre el contrato principal y los contratos parciales, no obstante la similitud estructural y semántica entre ellos.

La obra única se integra o conforma por unidades de obra. En el plano jurídico existe un contrato principal y otros muchos distintos que tienen su causa en aquél, pero que no forman parte del mismo en su ejecución. Estos contratos no ejecutan el contrato principal, sino las unidades de obra que integran el proyecto de obra principal.

Forma de pago. Mediante certificaciones (facturas) mensuales como relaciones «valoradas de obra ejecutada» con entregas parciales de obra. Tanto si se emiten certificaciones como facturas se devenga el impuesto al entregarse la obra y pagarse la factura, con independencia de la fecha real del pago (pagaré a 180 días).

La cláusula 4.<sup>a</sup>, párrafo segundo del contrato, que señala el alcance de la aprobación de las certificaciones de obra, es de derecho particular (efectos privados), pero sin alcance en la relación jurídico-tributaria (devengo), según el artículo 36 de la LGT.

La cláusula 5.<sup>a</sup> reconoce la posibilidad de que se efectúe una «unidad de obra» para comprobar la calidad de los materiales aportados. En el párrafo tercero se reconoce la existencia de contratos diversos para las distintas unidades de la obra, cuando alude a «este contrato»... «del resto de la obra». En el último párrafo se alude al «resto de la obra» y a la entrega de la parte realizada por el subcontratista «o para su entrega».

La cláusula 7.<sup>a</sup>, párrafo primero, distingue las «obras» parciales o unidades y la obra «principal». En el párrafo quinto, reconoce el derecho del contratista, en caso de retraso en la terminación de la obra, a resolver el contrato «conservando en su poder la obra realizada»; luego, si la conserva, es que antes la ha recibido, ha sido puesta a su disposición, o entregada durante la ejecución de los trabajos.

La cláusula 8.<sup>a</sup>, párrafo primero, reconoce «unidades de obra» dañadas. El párrafo segundo permite el ensayo de...«unidad de obra». Las cláusulas 9.<sup>a</sup> y 10.<sup>a</sup> reiteran la división de la obra principal en unidades de obra pagadas contra certificaciones o facturas. La cláusula 11.<sup>a</sup> recoge el importe de las certificaciones o facturas como garantía del cumplimiento de las obligaciones, en el momento del pago de ellas (a los 180 días de la fecha de emisión o entrega de las unidades de obra). Al finalizar todas las unidades de obra, y por ello, el resultado final, se procede a la recepción provisional del conjunto.

El **singular** de las cláusulas anteriores («unidades de la obra subcontratada», «obra ejecutada», «obra realizada y comprendida», «unidad de obra», «obra realizada», «unidad de obra»...) se hace **plural** en la cláusula 12.<sup>a</sup>; es la obra total ejecutada del contrato la que se recibe provisionalmente, con independencia de las entregas anteriores de cada unidad de ella; de ahí el período de garantía hasta la recepción definitiva de la obra principal. En el proceso de ejecución de una obra se perfilan claramente las unidades de obra, la obra ejecutada y la obra principal. La recepción provisional o definitiva de unidades de obra, obra parcial u obra principal se produce con independencia de la entrega o puesta a disposición de la obra por el contratista.

Los efectos de la recepción se limitan al ámbito del cumplimiento del contrato total o parcial de obra en el orden jurídico-privado (garantía de daños por evicción), pero no afectan al devengo (elemento temporal del hecho imponible) de la relación tributaria por el artículo 36 LGT. Es un acto y un momento diferente al de la puesta a disposición, entrega o devengo del IVA.

La cláusula 13.<sup>a</sup>, párrafo primero, reconoce la resolución unilateral del contrato, sin abono de indemnización alguna; luego se queda el propietario con las unidades de obra recibidas, entregadas o puestas a disposición. Lo mismo en la cláusula 14.<sup>a</sup>: en caso de suspensión de pagos o quiebra del contratista las unidades de obra entregadas no forman parte de la masa de la quiebra. Luego es que la propiedad y posesión de las mismas pasaron a su poder con las certificaciones de unidades de obra pagadas.

Según la cláusula 15.<sup>a</sup>, la liquidación de las obras realizadas se refiere exclusivamente al pago del precio contractual, pero las obras quedan en poder o disposición del contratista, menos los acopios que deben ser retirados.

La cláusula 16.<sup>a</sup> alude a «unidades de obra»; la liquidación supone el abono o pago del precio de los materiales acopiados en la obra. La cláusula 18.<sup>a</sup> contempla los riesgos y ventura de la obra a cargo del subcontratista hasta la recepción de la misma por la propiedad. Es una cláusula del contrato sobre el riesgo que puede modificar las normas civiles o mercantiles sobre el tema, pero ello no afecta a la puesta a disposición, entrega o devengo del IVA, cuando se emiten las certificaciones de unidades de obra. La teoría del riesgo, como el derecho de accesión... son instituciones ajenas al tema, utilizadas de manera sesgada para apoyar la opinión interesada. Si no se ejecuta la obra por parte del subcontratista, pierde el derecho a indemnización y no recupera el poder de disposición de las unidades de obra ejecutadas y entregadas.

#### *b) Conclusión.*

El análisis del contenido del contrato tipo examinado nos permite concluir que se trata de un contrato único de ejecución de obra (contrato marco), que se perfecciona con el consentimiento de las partes sobre su objeto y causa, y que se va ejecutando de acuerdo con sus cláusulas. Pero en el proceso de su ejecución, se pueden producir motivos de modificaciones parciales de su objeto, que no suponen «novaciones objetivas» de su contenido.

El acta de recepción es el documento que recoge el desarrollo sucesivo y pormenorizado de su contenido, objeto del contrato único inicial o marco. El contenido obligacional general y recíproco para las partes, que surge cuando se perfecciona el contrato de ejecución de obra único y tipo marco, se van concretando durante el desarrollo o ejecución de la obra objeto del contrato a medida que se entregan y reciben las partes de la obra contratada; y aunque el contrato de ejecución de obra es instantáneo en el momento en que se perfecciona y celebra, su desarrollo obligacional recíproco (entregas parciales y pagos parciales) lo hace de carácter sucesivo (tipo suministro, arrendamiento...). Y su régimen jurídico se desdobra en el Derecho privado (civil, mercantil) y público (administrativo y tributario).

### III. EL CONTRATO ADMINISTRATIVO DE OBRAS

#### 1. Los contratos del Estado.

El conjunto normativo que los regula <sup>10</sup> contiene una serie de ideas o mandatos clarificadores y útiles para el desarrollo y algunas conclusiones o propuestas del presente comentario.

Los contratos de ejecución de obras tienen carácter de administrativos <sup>11</sup> y se regirán en su preparación, adjudicación, efectos y extinción por la Ley de Contratos del Estado (LCE), y, de manera supletoria, por el Derecho administrativo; en defecto de éste, por normas del Derecho privado (civil o mercantil).

El contrato de obras es la figura contractual más definida. En su génesis concurren las actuaciones preparatorias (elaboración, aprobación y replanteo del proyecto, tramitación, resolución del expediente de contratación), la selección del contratista (subasta, concurso-subasta, concurso, contratación directa) y la perfección y formalización (adjudicación definitiva y escritura pública). Su contenido es la ejecución de obra. Durante su cumplimiento se destaca: el contenido de sus cláusulas; el proyecto de obra contratado; su ejecución se realiza a riesgo y ventura del contratista, sin derecho a indemnización, una vez perfeccionado el contrato; la Administración puede modificar los elementos que lo integran, puede reducir o suprimir «unidades de obra» marcadas en el contrato.

<sup>10</sup> Real Decreto 3410/1975, Reglamento General de Contratación del Estado; Orden Ministerial de Hacienda de 25 de noviembre de 1975, sobre modificaciones para su adaptación a las Directrices de la Comunidad Económica Europea; Real Decreto 3854/1970, Pliego de Cláusulas Administrativas Generales para contratación de obras del Estado; Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas; Real Decreto 390/1996, Reglamento (desarrollo parcial) de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas; Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.

<sup>11</sup> «El contrato de ejecución de obras tiene por objeto típico, único y exclusivo, directo la ejecución de obras. Pero la obra pública no es tanto el objeto como el fin del contrato, ya que, en realidad, el verdadero objeto está constituido propiamente por la prestación o conjunto de prestaciones (entregas) a que el contrato da lugar durante su ejecución». *Vid. Contratos Administrativos Atípicos*. Miguel MONTORO PUERTO. Estudios Administrativos. ENAP. Madrid. 1969. Pág. 76; sobre el objeto y el contenido del contrato como conceptos diversos, así como sobre las fuentes del contrato administrativo de ejecución de obra, *vid.*, págs. 79, 80 a 85 de la misma obra y autor.

En la consumación del contrato se produce la comprobación del cumplimiento de las obligaciones del contratista, con la recepción provisional en un mes desde la terminación de las obras; el plazo de garantía y la recepción definitiva de las mismas en el mes siguiente al final la garantía. Continúa con la liquidación definitiva en seis meses con el acuerdo y notificación de la liquidación final de la obra y abono del saldo resultante con derecho a intereses por mora en el pago; se devuelve la fianza, y la responsabilidad se extingue a los 15 años desde la recepción definitiva. El pago del precio por la Administración se efectúa de acuerdo con lo convenido, incluida una posible revisión de precios.

En caso de resolución anticipada del contrato, las consecuencias varían: si la causa es por la Administración, ésta debe pagar el precio de las obras o instalaciones que, ejecutadas por el contratista, hayan de pasar a ser propiedad de aquélla, teniendo en cuenta su estado...

## 2. La ordenación de la edificación.

La Ley 38/1999, de ordenación de la edificación, ya en su Exposición de Motivos señala los problemas del sector: falta de regulación acorde con su importancia; falta de «configuración» legal de la construcción de edificios en el Código civil y normas con importantes lagunas; insuficiente regulación actual del proceso de edificación; se regula, asimismo, el acto de «recepción de obra», dada la importancia que tiene en relación con el inicio de los plazos de responsabilidad y de prescripción establecidos en la ley.

De su articulado interesa destacar, a efectos de nuestro estudio, los siguientes aspectos: la recepción de la obra es un acto (físico, jurídico) plasmado en un acta que se acompaña con el certificado final de la obra ejecutada en su totalidad o fases completas y terminadas; el objeto del contrato es la ejecución de la obra en un solar determinado; el precio puede ser cierto, determinable, normalmente alzado fijo, por unidades de obra (la obra se puede ejecutar por piezas o medidas, y se puede exigir al promotor que la reciba por partes y pague en proporción; se presume aprobada y recibida la parte satisfecha); es decir, que el contenido de la recepción de la obra puede ser toda la obra o fases completas y terminadas de ella «cuando así se acuerde por las partes»; en el acta figura la declaración de la recepción de la obra toda o de la fase completa y terminada con o sin reservas.

## IV. EL CONTRATO DE OBRAS COMO CONTRATO DE EMPRESA. NATURALEZA ECONÓMICO-JURÍDICA PRIVADA DEL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRAS

En los estudios de Derecho privado sobre la materia, algunos tratadistas suelen denominar a este negocio jurídico como arrendamiento de obras o de industria, o de las obras por ajuste o precio alzado<sup>12</sup>; para otros, al alejarlo del arrendamiento, lo llaman contrato de

<sup>12</sup> Alfonso DE COSSIO. *Instituciones de Derecho Civil*. 2. Alianza Universal. Madrid 1975, págs. 417-427.

empresa <sup>13</sup>. En líneas generales el contrato se define como aquel por el que una persona (llamada empresario o contratista) se obliga a ejecutar una obra en beneficio de otra (capitalista o propietario), que se obliga a pagar por ella un precio cierto <sup>14</sup>.

La verdadera nota distintiva del contrato, y al mismo tiempo su objeto, es la obra o resultado del trabajo. Dentro de las dos modalidades de arrendamiento que recoge el artículo 1.588 del Código civil, la del suministro de material, además del trabajo, no siempre y con generalidad la califica de «arrendamiento de obra». Para la mayoría de los autores o existe una «venta de la obra» o resultado del trabajo más los materiales; o incluso un contrato «mixto de arrendamiento y venta», al que se deben aplicar, combinadas, las reglas de estos dos contratos.

Con independencia de las razones técnico-jurídicas que los autores resaltan para inclinarse por una u otra teoría sobre la naturaleza del contrato de obra, a efectos del IVA, y en cuanto la ley del impuesto los tipifica como entregas de bienes y/o prestaciones de servicios, parece más apropiado mantener la naturaleza mixta del contrato <sup>15</sup>. De esta forma, la aplicación de las reglas de la compraventa no excluye a la vez las normas del arrendamiento o contrato de obra. Por lo que, en cada caso concreto, y con relación a la cuestión singular planteada, el intérprete habrá de contrastar por qué medio se obtienen las reglas más racionales, ya sean las insuficientes y casuística del arrendamiento o contrato de obra, o la regulación, casi siempre más amplia y previsor, del contrato de compraventa, pudiendo combinar las de ambos contratos, de acuerdo con las prestaciones que conforman el contenido del contrato concreto.

Entre el contratista y el comitente o dueño de la obra se conviene la obtención de un resultado, obra a producir por la actividad y de acuerdo a un plano, diseño o proyecto, a cambio de un precio que puede consistir en una cantidad de dinero única e invariable para toda la obra, o bien en un precio fijado por piezas o medidas de obra.

<sup>13</sup> JOSÉ CASTÁN TOBEÑAS. *Derecho Civil español, Común y Foral*. Tomo IV. 9.ª Edición. Instituto Editorial Reus. Madrid 1961, págs. 451-463.

<sup>14</sup> PUIG PEÑA lo define como «aquel contrato por cuya virtud una de las partes (locator, contratista, empresario, etc.) se obliga respecto de otra (conductor, capitalista, propietario o, más modernamente, comitente) a la producción eficaz de un determinado resultado de trabajo (obra) a cambio de un precio cierto, que se calcula por la importancia del mismo». *Vid.* nota (1) de la pág. 454 del autor de la nota (13) anterior.

<sup>15</sup> Un antecedente histórico legislativo tributario lo recoge el profesor CASTÁN TOBEÑAS cuando dice que «El reglamento del impuesto de Derechos Reales y de transmisiones de bienes, Texto Refundido de 15 de enero de 1959 (cuyas calificaciones, por lo demás, sólo tienen eficacia a efectos fiscales), parte de la naturaleza mixta del contrato de que se trata, pues dice que los contratos de ejecución de obra de todas clases en los que el contratista suministre, en totalidad o en parte, los elementos necesarios para su realización, tributarán por el concepto de contrato mixto de obras con suministro y satisfará el 2,25 por 100 del precio total convenido, cualquiera que sea la parte del mismo que se asigne por los contratantes al concepto de contrato de obras y al de suministro, y que los contratos mixtos de obras con suministro se liquidarán por el tipo de las compraventas si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos, salvo en el caso de que la obra contratada haya de ejecutarse y quedar con ello incorporada en una cosa que no sea de la propiedad del contratista, en el que tributarán por el expresado concepto de contrato mixto...». *Obra cit.*, pág. 458.

El contrato de obra, en su modalidad mixta de arrendamiento o compraventa (título), origina la obligación del contratista a entregar, poner a disposición del comitente (modo) en el plazo y condiciones pactadas, la obra ejecutada, en cuanto el contrato es un modo derivativo o traslativo de adquirir la propiedad.

## V. LA ENTREGA O TRADICIÓN COMO MODO DE ADQUISICIÓN DERIVATIVA EN EL CONTRATO DE OBRAS

### 1. Derecho privado civil.

La perfección del contrato de obra (consensual) se limita a producir un contenido de derechos y obligaciones personales recíprocas entre los elementos subjetivos (contratista y comitente), pero no transmite, por sí solo, (título) la propiedad de la obra, si no va seguida (modo) de la entrega <sup>16</sup>.

La tradición o entrega de la obra crea un derecho real sobre ella, dotando de eficacia *erga omnes* al derecho subjetivo y personal nacido del contrato a favor del comitente, al originar una obligación pasiva universal que permite a su titular una relación directa e inmediata sobre la obra (puesta a disposición) que el simple derecho de crédito contractual no era capaz de atribuirle.

Pero la entrega de la cosa por sí sola tampoco produce la transmisión de la misma si no va precedida y matizada por un contrato obligatorio acreditativo de la voluntad de las partes de transmitir el dominio mediante la entrega; es decir, la entrega se presenta como un **acto de ejecución de lo convenido en contrato**.

Para que la tradición o entrega se produzca es preciso que al mero **consentimiento** obligatorio contractual (momento obligatorio) se añada un **acuerdo** de dotar a la entrega de efectos reales y transmisivos (momento real) que permita la disposición sobre la obra previamente recibida.

A diferencia del Derecho alemán, en nuestro sistema jurídico privado no se admite el carácter abstracto del acto transmitivo de naturaleza real; se requiere, en todos los casos, un título legitimador del mismo. Esta idea, a nuestro juicio, no puede mantenerse, en términos tan abstractos, en el ámbito del Derecho tributario, y, en particular, en el del IVA, como veremos en otro punto del presente comentario.

---

<sup>16</sup> Artículo 609 del Código civil. «La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la Ley, por donación, por sucesión testada e intestada y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción».

## 2. Derecho privado mercantil.

El contenido de todo contrato <sup>17</sup> de compraventa se agota en dos obligaciones fundamentales como la entrega de la cosa y la de pagar su precio. Pero la entrega de la cosa se realiza precisamente con la finalidad de que el comprador adquiera su propiedad; ésta es la nota diferenciadora de este contrato frente a aquellos otros como el arrendamiento en que también puede mediar la entrega de la cosa. Esta finalidad puede conseguirse con el simple acuerdo de voluntad manifestado en el contrato, o ha de conseguirse tan sólo a través de un segundo acto consistente en la entrega material de la cosa vendida al comprador. Es la venta obligacional seguida por el Derecho español vigente, en la subespecie según la cual la obligación del vendedor se reduce a la de entregar la cosa al comprador y a procurar a éste la quieta y pacífica posesión de la cosa (art. 1.461 del Código civil).

Este sistema civil de contrato y tradición no es perfecto, porque la entrega de la cosa no depende sólo de la voluntad del vendedor, sino también de la voluntad del comprador de recibirla; y porque lo esencial en la compraventa no es la entrega de la cosa, que puede existir también en otros contratos (arrendamiento), sino la transmisión de la propiedad.

Este sistema civilístico se ha suavizado en el Derecho mercantil: en cuanto a la necesidad de la tradición, al degradar la materialidad de la entrega mediante la sustitución de ésta por la «simple puesta a disposición del comprador»; y en cuanto a la transmisión de la propiedad, porque en la venta mercantil que se refiere normalmente a cosas muebles la adquisición de la posesión, aunque no opera el paso de la propiedad, sitúa al comprador en una posición equivalente a la del propietario.

En Derecho mercantil, la entrega tiene algunas especialidades. Además de las formas de tradición civil (tradición real, tradición ficta o instrumental, simbólica, *traditio brevi manu*, *constitutum possessorium*), es característica de esta rama del Derecho la tradición efectuada por medio de títulos representativos de la mercancía. Es decir, la especialidad consiste en que el Código de Comercio no exige la tradición real para considerar cumplida la obligación de entrega a cargo del vendedor; existe la tendencia a sustituir la entrega material por el empleo de signos y de símbolos que faciliten y abrevien el acto de tradición.

<sup>17</sup> Sobre los contratos mercantiles *Vid.* R. URÍA. *Derecho Mercantil*. 17 Edición. Marcial Pons. Madrid 1990, págs. 527-539; F. SÁNCHEZ CALERO. *Instituciones de Derecho Mercantil*. Edersa. Madrid 1988, págs. 408-415; J. GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo II, 4.ª Edición. Madrid 1962, págs. 7-30; sobre la extensión del concepto de acto mercantil (significado de la palabra acto) y las relaciones entre los actos, contratos civiles y los actos o contratos mercantiles, *vid.* El mismo autor y Curso, Tomo I, págs. 115-121; también en su obra *Tratado de Derecho Mercantil*. Tomo III, Vol. 1º. *Rev. de Derecho Mercantil*. Madrid 1964, págs. 47-115. En esta última obra, el autor, bajo el epígrafe «Obligaciones del vendedor. Venta traslativa y venta obligacional», explica el origen y el porqué de la «puesta a disposición del comprador» del IVA en el caso de la compraventa obligacional propia de nuestro Derecho civil, suavizado por el Derecho mercantil (págs. 259,260); la equivalencia entre «entrega» y «puesta a disposición» (pág. 263); el tiempo del pago coincidente con el momento de la «puesta de las mercancías a disposición del comprador» (págs. 289, 290); la referencia al carácter convenido de los pagos anticipados (pág. 290); la relación entre la «puesta a disposición» con la recepción de la mercancía (págs. 295 y 296); la entrega parcial (unidades de obra) de mercancías (págs. 316, 317); Finalmente, la doctrina del Tribunal Supremo sobre la entrega y puesta a disposición de las mercancías (págs. 336 y 337).

**Para que la obligación de entrega se considere cumplida no es preciso poner la cosa misma en poder y posesión del comprador, sino que basta que el vendedor tenga la mercancía a disposición del comprador. A la entrega de la cosa equivale el hecho de estar el vendedor listo para entregarla.** Entrega y puesta a disposición son expresiones equivalentes. A partir de ese momento comienza la obligación de pago a cargo del comprador, coincidiendo el tiempo del pago con el momento de la puesta a disposición. **Y los pagos anticipados resultan de las cláusulas contractuales convenidas y suponen un pago que ha de producirse antes de ser puestas las mercancías a disposición del comprador, y no una consecuencia natural de dicha puesta a disposición.**

La recepción de la mercancía es el acto material que complementa (no esencial) a la entrega. Se trata de un acto en el que intervienen y están interesados los dos contratantes. El vendedor se libera de sus obligaciones y el comprador, una vez puesta la mercancía a su disposición, nacen a su cargo otras obligaciones (hacerse cargo de ella y pagar su precio). Tiene la obligación de recibir la mercancía una vez que el vendedor la haya puesto a su disposición. En efecto, la obligación de entrega del vendedor (contratista de la obra) se transforma en la simple puesta a disposición porque precisamente la entrega no depende sólo de su voluntad sino de la del comprador (comitente o propietario de la obra).

Pero, **además de la entrega íntegra de la mercancía, el Derecho mercantil admite una entrega parcial, llamada venta con entrega repetida o repartida en el tiempo**, en la que no se aplica de manera rígida el artículo 330 del Código de Comercio. Esta venta se caracteriza por una particular modalidad de la entrega que se pacta en la cláusula del contrato propia, en virtud de la cual la cosa puede entregarse por partes (unidades de obra) en vez de ser entregada de una sola vez. **En realidad se trata aquí de una compraventa a plazo, pero en la que el plazo afecta a la entrega de la cosa y no al pago del precio.**

A tenor del citado artículo 330 si el comprador acepta la entrega parcial (unidades de obra) quedará consumada la venta en cuanto a los géneros (unidades) puestos a disposición del comprador y recibidos.

## **VI. LA ENTREGA, PUESTA A DISPOSICIÓN, TRANSMISIÓN DEL PODER DE DISPOSICIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO: IDENTIDAD DE OBJETO DE GRAVAMEN (OPERACIONES DE TRÁFICO) DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES; ACTO QUE MOTIVA EL DEVENGO DE AMBOS IMPUESTOS**

### **1. Fuentes e interpretación de las normas tributarias.**

En algunos de los artículos de las distintas normas tributarias reguladoras de los tributos indirectos (normalmente) de nuestro sistema fiscal, es frecuente encontrar la terminología «entrega, puesta a disposición, transmisión del poder de disposición...» referentes, como sinónimos, a las operaciones gravadas.

Pero en ninguna norma tributaria general o particular (que nos conste) se define qué se entiende por cada uno de esos términos. Parece que nos encontramos ante lo que se denominan «términos o conceptos jurídicos indeterminados». Pero no ante una laguna del ordenamiento tributario que motivaría acudir, dentro de la teoría de las fuentes, al Derecho supletorio; en este caso, al Derecho administrativo sobre contratos o al Derecho privado civil o mercantil <sup>18</sup>.

Más que ante un problema de Derecho supletorio nos encontramos, al existir norma tributaria como el artículo 75.1 LIVA, ante un tema de interpretación de normas tributarias del artículo 23 de la LGT <sup>19</sup>, en conexión con el artículo 3.1 del Código civil <sup>20</sup>.

Según tales preceptos, y ante la ausencia de definición por el ordenamiento tributario de los términos «entrega, puesta a disposición, transmisión del poder de disposición...», habrá que buscar en el propio ordenamiento tributario para ver si encontramos, antes de acudir al Derecho administrativo general o al privado civil o mercantil, y mediante el empleo de criterios de interpretación admitidos en Derecho (art. 3.1 Código civil) el verdadero sentido técnico-jurídico de tales vocablos. Y en caso de encontrarlo, comprobar su identidad integradora por analogía y razones de semejanza (técnica de interpretación) con los términos idénticos empleados en otros supuestos de entrega, puesta a disposición o transmisión del poder de disposición <sup>21</sup>, incluso con ayuda de la jurisprudencia <sup>22</sup>.

<sup>18</sup> La referencia del artículo 9.2 de la LGT al Derecho civil se identifica como el Derecho común en sentido propio, y de acuerdo con el artículo 4.3 Código civil. «las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras normas». Según la jurisprudencia «para que sea aplicable el Código civil es necesario que exista una laguna legal que no pueda ser suplida por las especialidades del Derecho Tributario, o por las generales que informan el Derecho Administrativo». F. PÉREZ ROYO. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Sexta Edición. Civitas. Madrid 1996, pág. 68.

<sup>19</sup> Artículo 23 LGT. «1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. 2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. 3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones».

<sup>20</sup> Artículo 3.1 Código civil. «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas...».

<sup>21</sup> De acuerdo con este precepto (art. 23 LGT), hay que entender los términos «puesta a disposición del adquirente» en sentido vulgar o usual, técnico-jurídico, en una interpretación caso por caso. Incluso cabría la integración analógica con el criterio de semejanza aplicando a la «puesta a disposición» del contrato de obra el mandato establecido para un supuesto distinto (puesta o entrega de la cosa en la compraventa o arrendamiento) que guardan entre sí una relación de semejanza o analogía. *Vid.* F. PÉREZ ROYO. *cit.* págs. 88 y 89.

<sup>22</sup> R. CALVO ORTEGA destaca la importancia de la Jurisprudencia como fuente del Derecho tributario en cuanto supone la interpretación solemne y pública de casos concretos; según al artículo 1.6 del Código civil «la Jurisprudencia completará el ordenamiento jurídico» y, dice el profesor, «sintetiza con bastante tino el valor de las sentencias, de la metodología y de las decisiones judiciales». *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. Segunda Edición. Civitas. Madrid 1998, págs. 108 y 109.

A esta idea responde el método sistemático y principialista de interpretación que aconseja, en caso de duda, la contemplación de otras normas distintas o totalidad de los grupos normativos de la que se interpreta, pero que regulen fenómenos económicos y jurídicos similares <sup>23</sup>.

## 2. Los términos en el ordenamiento tributario.

En el punto II anterior del presente comentario, hemos recogido el régimen tributario del contrato de obras en el IVA y la relación del término «puesta a disposición» a efectos del devengo. Ahora vamos a bucear en la normativa de otros impuestos del sistema fiscal para ver si se emplea el mismo término y qué sentido o alcance (jurídico, técnico o usual, según proceda) se da al mismo.

### a) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el área de los impuestos que gravan las transmisiones de bienes y derechos se encuentra el de Sucesiones y Donaciones (ISD) regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Entre sus hechos imposables (art. 3) figura, como el más importante, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado, donación o cualquier negocio jurídico gratuito... El artículo 24 señala como devengo el día en que fallece el causante o cause o celebre el acto o contrato, con abandono expreso de la entrega, puesta a disposición, aceptación de los bienes...

Aparece el problema de la relación entre las calificaciones fiscales y las resultantes del Derecho privado. En la adquisición de la herencia se contraponen la llamada **tesis germanista** de adquisición *ipso iure* por la sola muerte del causante, y la **romanista** que requiere como presupuesto de la adquisición, **la aceptación de la herencia**. Esta última tesis es la del Código civil.

**El legislador fiscal se ha inclinado por la tesis germanista, apartándose del criterio del Código civil, por motivos de orden práctico:** no subordinar la acción de la Administración a exigir el impuesto, a la conveniencia del heredero que puede aceptar o repudiar la herencia en tanto haya transcurrido o no el plazo de prescripción. Y ello, porque los elementos esenciales del tributo no se pueden ver afectados por normas de Derecho privado que amparan la voluntad de las partes.

Este motivo de orden práctico puede fundamentar que el término «puesta a disposición» como devengo del IVA sea entendido e interpretado como acto o hecho físico con trascendencia jurídica obligacional.

---

<sup>23</sup> Sobre la utilidad de la metodología principialista en la interpretación de las normas tributarias. Vid. R. CALVO ORTEGA, cit., pág. 120.

*b) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

Este impuesto tipifica como hecho imponible el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la **transmisión de la propiedad** de los mismos, siendo irrelevante que los **negocios** se realicen a título oneroso o lucrativo.

El **devengo** se produce en la fecha en que se **transmite la propiedad** de los terrenos urbanos... mediante acto o contrato (se entiende, **jurídico**, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, según veremos a continuación).

*c) Conclusión parcial.*

Tanto en el ISD como en este impuesto municipal, la entrega o «puesta a disposición» de los bienes o derechos es consecuencia natural (modo) del contenido obligatorio que nace para una de las partes del acto o negocio jurídico producido o perfeccionado (título).

Y en el ISD, dada la autonomía del Derecho tributario, se prescinde del acto de aceptación o recepción (necesario en los actos o negocios traslativos del dominio) de los bienes de la herencia, a la hora de señalar el momento (devengo) del nacimiento de la relación jurídico-tributaria.

*d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.*

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, grava las transmisiones patrimoniales onerosas (art. 1.1.º). El impuesto se exige con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato... cualquiera que sea el nombre dado y prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia (art. 2.1).

Para la calificación jurídica de los bienes sujetos (muebles, inmuebles...) se estará a lo que disponga el Código civil o, en su defecto, el Derecho administrativo (art. 3 ). En el caso de las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes derechos, el impuesto grava lo que la doctrina llama «adquisiciones derivativas», o, a *sensu contrario*, las transmisiones de dominio de forma derivativa (no originaria). El bien pasa del patrimonio (titularidad) del transmitente al del adquirente. El vehículo jurídico típico (aunque no único) es el contrato de compraventa o el de cesión de derechos (certificaciones de obra).

El artículo 52.1.a) del Texto Refundido, devengo, señala el día en que se realice el acto o contrato gravado. Una vez más, el legislador tributario toma, como dato para aplicar y exigir el gravamen, el título de la atribución patrimonial (acto o contrato), por el que, normalmente, se consuma la traslación. Lo mismo que hace en el IVA.

*e) Impuesto sobre el Valor Añadido: delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.*

La correlación entre el ITP y el IVA permite aplicar a este último el concepto «puesta a disposición», ya que ambos gravan las mismas operaciones, con la única diferencia de que su autor sea o no empresario o profesional, y, por tanto, sean propias del tráfico civil o mercantil.

El IVA es un **impuesto instantáneo** porque su presupuesto de hecho se realiza mediante un **acto aislado** que, por su propia naturaleza, se agota en un determinado período de tiempo (entrega de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias, importaciones), lo que no impide que tenga una **declaración periódica** que comprenda todos los hechos imponibles devengados durante determinado período de tiempo. Su objeto de gravamen es el volumen de negocios consecuencia de las transmisiones de bienes y servicios realizadas por empresarios y profesionales (tráfico mercantil).

Este objeto de gravamen lo diferencia y delimita del ITP que grava la misma realidad económica de los particulares (tráfico civil). Y la delimitación se produce, con carácter general, declarando no sujetas a uno de los impuestos las operaciones sujetas en el otro. Lo que supone identificar en ambos los conceptos o términos «entrega de bienes», «puesta a disposición», «transmisión del poder de disposición», generadores del devengo en el contrato de obra.

Los dos impuestos gravan las operaciones, los hechos, los actos o negocios originarios de la transmisión, con independencia de su forma y efectos jurídicos; ambos inciden en el hecho físico, en la transmisión fáctica de los bienes de un patrimonio a otro; en el cambio de disposición subjetiva sobre los bienes, alejándose del nombre y del ámbito jurídico que los motiva.

De ahí la multiplicidad de denominaciones que figuran en las normas del IVA: entregas, prestaciones, aportaciones, transmisiones, tráfico, operaciones, transferencias de bienes, adjudicaciones, ejecuciones de obra, cesiones de bienes...

**La ejecución de todas éstas y de cualquier otra operación gravada por el IVA produce de facto una «puesta a disposición sobre bienes corporales» sin que sea precisa la transmisión de la titularidad jurídica sobre un bien, sino que basta con que se produzca la transmisión del poder de disposición equivalente al del propietario** <sup>24</sup>.

Así se deduce del hecho de que la propia ley del IVA regula supuestos en los que se consideran entregas las cesiones de bienes efectuadas en virtud de negocios jurídicos caracterizados por la **puesta de los bienes en posesión del adquirente antes de que se materialice la transferencia de**

<sup>24</sup> Vid. *Manual del Sistema Tributario Español*. J. GARCÍA AÑOYEROS y Otros. 5.ª Edición. Civitas. Madrid 1977, págs. 404, 405, 430 y 431.

**la propiedad** (art. 8.Dos. 4.º y 5.º). Tal sucede en los negocios con condición suspensiva o en aquellos otros con una cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para los contratantes (venta con pacto de reserva de dominio, arrendamientos, ventas...).

En estos casos, se considera entrega la puesta en posesión del adquirente de los bienes objeto del contrato, devengándose el impuesto en ese momento (art. 75. Uno. 1.º LIVA), aunque, insistimos, con la «puesta en posesión», no se «transmite el poder de disposición sobre dichos bienes» que tendrá lugar más tarde cuando se produzcan los efectos traslativos del dominio.

En consecuencia, **el papel relevante lo ocupa el hecho real de la tradición del bien al adquirente**, en el sentido que el término tiene en el Código de Comercio. Tal sucede en el caso especial de los contratos de comisión de compra de bienes en nombre propio: la norma fiscal hace suya la concepción formalista de la figura en el Código de Comercio al considerar que el comisionista adquiere primero la propiedad de los bienes **con su entrega o tradición**, que luego transfiere al comitente o al tercero mediante una nueva tradición <sup>25</sup>.

En conclusión, la puesta a disposición (devengo) de los bienes objeto de las distintas operaciones sujetas al IVA equivale a una especie de tradición real o simbólica de ellos, sin exigencia de la transmisión del dominio, ni de la entrega material o física de los mismos.

## VII. LAS CERTIFICACIONES DE OBRA COMO TÍTULOS DE TRADICIÓN

### 1. Los títulos de tradición en nuestro Derecho mercantil. *Numerus apertus*.

En puntos anteriores de este comentario hemos recogido cómo la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 18 de febrero de 2000, dice textualmente, a efectos de la compensación como modo de extinguir deudas tributarias, que «**el acto administrativo firme en el que se reconoce un crédito a efectos del artículo 68.1 de la Ley General Tributaria** <sup>26</sup>, **lo es la certificación de obra que incorpora un crédito vencido, líquido y exigible**».

La doctrina y el ordenamiento positivo admiten, dentro de los **títulos valores**, la especie denominada **de tradición**, y los define como títulos cuya **entrega**, cuando el suscriptor se halla en posesión de una cosa, produce los mismos efectos que la entrega real de ésta. Representan, al decir del

<sup>25</sup> Artículo 246 Código de Comercio. «Cuando el comisionista contrate en nombre propio, no tendrá necesidad de declarar quién sea el comitente, y quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratare, las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas, quedando a salvo siempre las que respectivamente correspondan al comitente y al comisionista contra sí».

<sup>26</sup> *Vid.* Artículo 68.1 LGT en Nota (7) anterior.

maestro J. GARRIGUES <sup>27</sup>, el último grado de la evolución espiritualista de la tradición, como acto real de efectivo desplazamiento de la posesión del bien, exigido por nuestro Derecho para la adquisición de la propiedad.

Lo mismo que la escritura pública en el ámbito civil (art. 1.462 del Código civil) <sup>28</sup>, los títulos de tradición, en el ámbito mercantil, transmiten la posesión y los derechos a ellos anejos, sustituyendo la tradición o entrega del título a la tradición de la cosa misma: el título funciona en el tráfico mercantil (ámbito del IVA) como si fuese la cosa a que se refiere. El título otorga la posesión de la mercancía. **El poseedor del título, al poseer la mercancía, puede disponer de ella mediante la entrega del título** <sup>29</sup>.

Y como señala el profesor R. URÍA <sup>30</sup>, junto al aspecto puramente obligacional (derecho de crédito a una prestación o entrega de una cosa) ofrece además, el título de tradición, un aspecto jurídico real: el título funciona como una cosa que puede ser objeto de negocios jurídicos y de derechos reales, recibiendo el tratamiento jurídico de cosas muebles. En todos estos casos, la relación jurídica recae directamente sobre el título o documento como cosa en sentido corporal, y sólo indirectamente sobre el derecho incorporado, aunque en verdad sea éste quien da valor a aquél <sup>31</sup>.

**Una cuestión importante para nuestro comentario es si existe un *numerus clausus* de títulos de tradición en nuestro Derecho positivo.**

La respuesta parece negativa. La doctrina no se pronuncia expresamente. Se limita a decir que «en nuestro Derecho positivo falta un concepto y una teoría general sobre títulos valores». En el Código de Comercio sólo encontramos la reglamentación de títulos valores en particular. Lo que se recoge (como nota de identidad general) es la necesidad de la posesión como condición para el ejercicio del derecho (arts. 1.164 del Código civil, y arts. 482, 483, 491 y 495 del Código de Comercio) <sup>32</sup>.

Por tanto, si nos encontramos ante un documento que reúna las notas reconocidas a los títulos valores, ese documento es y produce los efectos de ese título valor.

<sup>27</sup> J. GARRIGUES. *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I. 4.ª Edición. Madrid 1962, pág. 575.

<sup>28</sup> Artículo 1.462 del Código civil. «Se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o dedujere claramente lo contrario».

<sup>29</sup> Vid. F. SÁNCHEZ CALERO. *Instituciones de Derecho Mercantil*, cit., pág. 345.

<sup>30</sup> R. URÍA. *Derecho Mercantil*, 17 Edición. Marcial Pons. Madrid 1990, págs. 777 y 783.

<sup>31</sup> Sobre la naturaleza jurídico-real del derecho incorporado al título de tradición, el profesor J. GARRIGUES, después de exponer la yuxtaposición de los derechos personal o de crédito y real sobre la mercancía que incorpora el título y las construcciones jurídicas posibles que lo explican, finaliza señalando que «En el Código de Comercio, en distintos de sus artículos, de manera directa o por remisión al Código civil (conocimiento de embarque. Artículo 708; resguardos de almacenes generales. Artículo 195) se reconoce o predomina la naturaleza jurídico-real de los títulos de tradición en nuestro Derecho: El título representa a la mercancía y, por tanto, la tradición del título equivale a la tradición de ésta (lo que expresa la fuerza constitutiva del título respecto al derecho de disposición». Vid. *Curso...*, cit. pág. 575.

<sup>32</sup> Vid. J. GARRIGUES. *Curso...*, cit., págs. 645-683.

Las notas características que identifican a los títulos valores son:

- a) Al poseedor del documento se le reconoce la posesión del bien (posesión legal o jurídica); la posesión material corresponde al depositario del mismo. Existe una posesión directa del depositario y una indirecta, a través del título, del propietario del bien.
- b) **El documento atribuye al titular** no sólo un derecho de crédito para la entrega del bien, sino, además, **un derecho actual de disposición sobre ella; se dispone del bien como se dispone de las cosas que están en efectiva posesión.**
- c) El documento sustituye al bien en la circulación de éste; **la transferencia del documento tiene la misma eficacia que la tradición.**

## 2. Las certificaciones de obra: contenido, caracteres y efectos.

La pregunta es inevitable, ¿tienen las certificaciones de obra las notas predicadas de los títulos de tradición? ¿Son las certificaciones de obra títulos valores de tradición, o funcionan como equivalentes en sus efectos jurídicos mercantiles?

De la normativa especial reguladora del contrato de obra aludida <sup>33</sup> y comentada en puntos anteriores de este trabajo, se deduce que los documentos privados o públicos denominados certificaciones de obra, por su contenido real, caracteres o notas y efectos jurídicos, pueden ser o considerarse como equivalentes a títulos valores de tradición puesto que:

- a) **Respecto a su contenido, en ellas se describen las unidades de obra ejecutada en fases completas y terminadas acordadas en el contrato de obra;** se adjunta al acta de recepción un **certificado final** de la fase completa terminada con especificación de la fecha y el contenido de la obra, el coste o **precio** de la unidad de la obra ejecutada; declaración de la **recepción** o conformidad de la obra descrita en el certificado; relaciones valoradas de las fases o unidades de obra ejecutada según contrato.
- b) **Respecto a sus caracteres se documentan de forma especial en un acta firmada por el promotor, comitente y constructor de la obra;** la finalización de la obra total motiva la recepción provisional y/o definitiva, recogida en otros documentos (actas) firmadas por las partes, incluidos funcionarios públicos (contratación administrativa) que las dotan de la naturaleza de documentos públicos, de similares efectos a los de las escrituras de los notarios.

Según la jurisprudencia, **incorporan un crédito vencido, líquido y exigible a favor del poseedor.** Pueden ser transferibles a la orden, pignoradas y embargadas (garantía de pago de salarios) conforme a Derecho.

<sup>33</sup> Vid. Nota (10) anterior.

- c) **En cuanto a sus efectos, son documentos acreditativos de la propiedad y/o de la posesión de la obra (unidad o completa) que configura su contenido, a favor del legítimo poseedor de ellas.** Originan a su favor el derecho de crédito personal a percibir el pago del precio de la obra (unidad o completa). La transferencia a la orden de la certificación produce la transmisión de la propiedad y/o posesión de la obra a favor del adquirente, particular o Administración Pública.

En consecuencia, y como conclusión, aun no reconociéndole naturaleza de título valor de tradición, las certificaciones de obra funcionan y se les reconoce por el Derecho, en el tráfico mercantil de la construcción, la misma función económica de los títulos valores de tradición con todas sus consecuencias: **la entrega de la certificación pone a disposición del adquirente la obra (unidad o completa) contenida en ella; y motiva, en su fecha, el devengo del IVA.**

## VIII. EL CONTRATO DE OBRAS Y EL DE CONSTRUCCIÓN DE BUQUES: ANALOGÍAS

Los dos contratos tienen como finalidad obtener la construcción de bienes: obra o buques. En nuestro Derecho mercantil, el buque se califica como una cosa compuesta, es decir, como una cosa (obra) constituida por varias cosas simples, llamadas partes constitutivas (unidades de obra) unidas orgánicamente entre sí por un destino común (edificación, obra civil...) <sup>34</sup>.

La propiedad del buque (como la de las obras) se puede adquirir de modo originario (construcción) o derivativo por medio de cualquier negocio traslativo del dominio seguido de la **tradición o entrega** (art. 609 Código civil).

Las particularidades que ofrece la adquisición del buque no es tanto el modo (tradición) de adquirir (originario, derivativo) como los negocios traslativos que le sirven de base y, en especial, los **contratos de construcción**.

La construcción de un buque (como la de la obra) es un caso de especificación que crea una cosa nueva que adquiere individualidad con relación a los materiales que han sido necesarios para su construcción. Y, como en la construcción de obras, la de buques (o a la inversa) es una actividad empresarial **sometida a un intenso control administrativo**.

<sup>34</sup> El profesor R. URÍA, se refiere al buque como inmueble cuando dice «El buque se presenta, por otro lado, como una cosa mueble. Pero esta calificación, tan adecuada a la naturaleza propia del buque, se ha venido atenuando notablemente por exigencias de la seguridad del comercio de buques.... De este modo, la influencia de los principios y normas del ordenamiento de los bienes inmuebles se deja sentir tanto en el régimen de propiedad del buque... como en los derechos de garantía sobre el mismo...». *Derecho Mercantil*, cit., pág. 979. Y F. SÁNCHEZ CALERO señala que «El buque, como decimos, es una cosa mueble por naturaleza, pero, dada su importancia, ha de ser objeto de inscripción en ciertos registros, lo que asemeja su régimen en cuanto a su adquisición y gravamen a los bienes inmuebles». *Instituciones...*, cit., pág. 593.

La construcción de un buque (como de una obra) se puede hacer bajo el nombre de construcción por economía, o por precio alzado o por empresa <sup>35</sup>. En ambos casos, los buques (como las obras) son construidos previo encargo de una persona (comitente); existe un contrato previo (contrato de obras) por el cual el constructor o contratista (de buques o de obras) se compromete frente al comitente o propietario de la obra o buque a realizarlas mediante un precio cierto.

También en ambos casos, el constructor del buque o contratista de la obra aporta los materiales necesarios para la ejecución del buque u obra directamente, o en virtud de otros contratos con terceros (subcontratistas) para la realización de partes de la obra. Entre los contratos celebrados destacan aquéllos de y con profesionales cualificados (ingenieros navales, arquitectos) para la preparación del Proyecto (del buque o de la obra) y dirección técnico-facultativa durante su ejecución.

Con independencia de la naturaleza –arrendamiento de obra o compraventa <sup>36</sup>– del contrato de construcción de buques o de obras, según haya habido o no aportación de materiales <sup>37</sup>, y del régimen jurídico correspondiente a los pactos y cláusulas del contrato celebrado, una vez construido el buque o la obra, se realiza la entrega (tradición) y se produce la adquisición de la propiedad por parte del comitente o propietario del buque o de la obra.

Sin embargo, es usual la cláusula contractual de que la propiedad del buque (o de la obra) se va adquiriendo por el comitente según se terminan **determinadas secciones del buque (unidades de obra)**, y aquél va pagando la parte del precio en la forma estipulada (pagos a buena cuenta, en las obras). Estas cláusulas sobre entrega y recepción de secciones del buque (partes terminadas y completas de obra) tienen como fin proteger (garantía) al comitente o dueño de la obra, en caso de quiebra del constructor, puesto que su valor no forma parte de la masa de bienes y derechos de la quiebra.

Y, para que se produzcan los efectos de la transmisión de la propiedad de las secciones terminadas del buque (unidades parciales de obra), es necesario que se otorgue la correspondiente escritura, que, a tenor del artículo 1462. 2.º del Código civil <sup>38</sup>, se equipara a su entrega (tradición).

En las certificaciones de obra, al menos de las públicas, son equivalentes a las escrituras otorgadas por los notarios, por cuanto deben ser firmadas (dar fe pública de su contenido y fecha) por el funcionario público competente.

<sup>35</sup> Vid. R. URÍA. *Derecho Mercantil...*, cit. págs. 983-994.

<sup>36</sup> Para el profesor R. URÍA «tanto en uno como en otro caso estamos ante una modalidad de arrendamiento de obra (contrato de obra por empresa) porque en ambos, la preponderancia del proceso técnico constructivo es tan evidente que la realización de la obra o resultado del trabajo, prevalece claramente sobre la obligación de entrega del buque una vez construido».

El apoyo descansa en el artículo 1.588 del Código civil que califica como arrendamiento de obra todo contrato celebrado para la ejecución de una obra, tanto en el caso «en que el que la ejecute ponga solamente su trabajo» como aquel otro «en que también suministra el material». *Derecho Mercantil...* cit. pág. 993.

<sup>37</sup> Vid. F. SÁNCHEZ CALERO. *Instituciones*, cit., págs. 596, 597 y 598.

<sup>38</sup> Vid. Artículo 1.462, Párrafo 2.º del Código civil, transcrito en Nota (28) anterior.

## IX. PROPUESTAS DE SOLUCIÓN

### 1. *De lege data*: la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias por IVA nacidas de la ejecución del contrato de obras.

El transcrito artículo 68.1 de la LGT<sup>39</sup> configura como otra forma de extinción de las deudas tributarias a la compensación<sup>40</sup>. Los artículos 63 a 68 del Reglamento General de Recaudación (RGR) (RD 1684/1990) desarrollan este medio de extinción.

Un requisito legal esencial para poder aplicar la compensación<sup>41</sup> extintiva de deudas tributarias es la existencia recíproca de créditos reconocidos a favor de acreedores-deudores por acto administrativo firme [arts. 68.1 b) de la LGT y 63.1 RGR].

Desde el punto de vista formal, la compensación puede aplicarse de oficio o a **instancia del deudor** ante las Delegaciones de Hacienda (art. 64 RGR). Los requisitos de la instancia y documentos a acompañar (escrito de petición) vienen señalados en el artículo 67 del RGR.

Pues bien, el supuesto de hecho que motiva el presente comentario, en la parte referente a las obras públicas, puede tener solución legal bajo el régimen jurídico de la compensación, puesto que:

<sup>39</sup> *Vid.* Nota (7) anterior.

<sup>40</sup> Como señala J. SAINZ MORENO «si la relación jurídica es el conjunto de derechos y obligaciones y la necesidad jurídica, antítesis de la misma, es el conjunto de deberes y responsabilidades, debemos observar que la compensación es la antítesis del cumplimiento, es decir, no se cumple una deuda porque el acreedor es a su vez deudor y la lógica requiere; de ahí la denominación de necesidad jurídica, que ambos créditos y deudas (de la Administración Pública y del contratista) se compensan, de tal manera que ambos deudores incumplen justificadamente su obligación». *Elementos de Derecho Financiero*. Tomo I. Parte General. Editor Rafael Castellanos. Madrid 1982, pág. 546.

<sup>41</sup> Para el profesor R. CALVO ORTEGA «la compensación, como medio de extinguir obligaciones se basa en una **idea de justicia** (no se puede exigir una prestación a una persona –contratista– de la que se es deudor-la Administración) y en un **planteamiento de eficacia** (no realizar dos pagos por separado)». Y sobre la extensión de créditos compensables, además del principal tributario, señala que «En cuanto a los créditos contra las Administraciones en la medida en que éstas han avanzado en la demanda de bienes (obras) y servicios y su importancia como agentes económicos ha sido cada día mayor, también han presentado una aptitud (certificados de obra) para la compensación máxima», y alude, en los requisitos legales para la compensación y con referencia a la identidad del crédito no tributario de posible compensación, a que «no se excluye ningún crédito por su naturaleza. Puede ser un crédito derivado de una relación civil, administrativa (certificados de obra), o de cualquier otro tipo. Los dos grandes tipos de crédito cuya compensación se ofrece son derivados de relaciones contractuales con la Administración (certificados de obra)...»; respecto a la resolución administrativa como requisito necesario dice «se dictará acuerdo favorable cuando concurren los requisitos establecidos en la legislación correspondiente que será la tributaria (en relación con este crédito) y la civil, mercantil y administrativa (certificado de obra) en cuanto al crédito no tributario que se ofrece en compensación». Finalmente, indica la referencia a la técnica de la cuenta corriente tributaria como posible mecanismo de una compensación más extensiva. *Curso...* cit., págs. 274-277.

- a) La jurisprudencia ha reconocido que las certificaciones de obra pública son un acto administrativo firme de reconocimiento de un crédito vencido, líquido y exigible (art. 68 LGT) a favor del poseedor de la certificación (el contratista, subcontratista o tercero), y contra la Administración Pública, perfectamente identificable, que la Hacienda Pública debe reconocer a favor del solicitante [art. 67.1.c) del RGR]. Las certificaciones de obra equivalen al certificado del órgano de pago del artículo 67.2.b) del RGR.
- b) Los contratistas, subcontratistas o terceros determinan e identifican las deudas tributarias periódicas por devengos del IVA, que autoliquidan en sus correspondientes modelos oficiales de declaración que presentan debidamente cumplimentados en tiempo y forma (período voluntario de pago). Las propias declaraciones tributarias se pueden estimar como las solicitudes exigidas por el artículo 67 del RGR.
- c) A estos documentos (declaraciones) se puede acompañar una solicitud o escrito comprensivo de la declaración expresa de no haber transmitido o cedido el crédito (se comprueba este hecho a la vista de la certificación de obra).
- d) La identidad plena del sujeto pasivo peticionario aparece con nitidez en las certificaciones de obra, las declaraciones tributarias por IVA, en el escrito de solicitud de la compensación.
- e) Se faculta al Ministerio de Economía y Hacienda para que, mediante la oportuna disposición, normalice las certificaciones administrativas, que puede extenderse a las certificaciones de obras.
- f) Si un Acta de Inspección es documento apto para aplicar la compensación de deudas-créditos hasta donde alcance a aquéllos, ¿por qué no las actas de recepción provisional o definitiva de las obras?

En cualquier caso, sobre la base de los argumentos expuestos y con las adaptaciones reglamentarias necesarias se podría, al menos **de lege data**, resolver el grave problema económico del sector de la construcción sobre el devengo del IVA en las entregas parciales de obra, con demora en su pago por parte del sector público general <sup>42</sup>.

Para ello bastaría con que se reglamentara que el sujeto pasivo, una vez devengado el IVA en el momento o fecha de la expedición de la certificación, como mantiene el Tribunal Supremo, presentara sus declaraciones-liquidaciones periódicas por IVA, completadas o acompañadas con los

---

<sup>42</sup> Sobre la utilidad de la cuenta corriente tributaria para la compensación, F. PÉREZ ROYO dice que «Una medida que puede ayudar a la aplicación de la compensación es la implantación de la cuenta corriente tributaria, prevista en la Ley de Derechos y Garantías, que le asigna el objetivo de conseguir una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios (o no tributarios)». *Derecho Financiero...* cit., pág. 264.

datos o documentos del artículo 67.1 y 2 del RGR, pero pudiera compensar, de manera provisional, el importe total o parcial de las deudas determinadas e identificadas con los créditos reconocidos en las certificaciones de obras de que es titular y correspondientes al mismo período.

Ello da lugar a un **procedimiento tributario con efectos sustantivos y formales similares a los demás de la gestión tributaria con carácter provisional** como son: retenciones, pagos a cuenta, pagos fraccionados, liquidaciones-ingresos a cuenta, devoluciones de oficio, aplazamiento y fraccionamiento de pago; incluso se podría admitir la aceptación de la compensación por silencio administrativo, a resultados de las comprobaciones posteriores por los órganos de gestión e inspección de la AEAT, con las regularizaciones que procedieran en cada caso concreto.

Lo que tampoco resulta novedoso, ya que la propia técnica liquidatoria del IVA reconoce o incorpora tácitamente a la compensación como medio de extinguir, al menos parcial, deudas tributarias del impuesto a través del reconocimiento del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado de las del devengado. ¿Por qué no extenderla en los términos que se propone, cuando es la Administración, con el retraso en el pago, la que origina el problema?

Además, ésta parece la tendencia de la Administración Tributaria por cuanto, durante la redacción del comentario, se conoce el anuncio hecho por el Ministro de Hacienda del Proyecto de Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido de que **los cónyuges podrán compensar sus respectivas cuotas diferenciales positivas o negativas a devolver en las declaraciones separadas**.

## **2. De lege ferenda: la reforma de la Ley del IVA o de su Reglamento. Aclaración del término «conforme a la legislación que les sea aplicable».**

Las especiales características de neutralidad interior y exterior del IVA hace, entre otras razones que no son del caso, que el COMITÉ NEUMARCK<sup>43</sup> lo proponga en 1963 como impuesto idéneo para que sea adoptado por todos los países de la Comunidad Económica Europea, decisión que adopta la Comunidad en dos primeras Directrices de fecha 11 de abril de 1967.

A partir del 1 de enero de 1986, fecha de su implantación en España y Portugal, rige en todos los países de la Comunidad, con una estructura muy similar en todos ellos, gracias a la Sexta Directiva de la Comunidad, de 17 de mayo de 1977, que **contiene un ordenamiento uniforme en relación con los sujetos pasivos, hecho imponible, devengo, repercusión, devoluciones, adquisiciones intracomunitarias...**Únicamente pueden variar los tipos entre países, aunque **con marcada tendencia a la uniformidad total**.

<sup>43</sup> Sobre la evolución histórica del impuesto. Vid. J. LÓPEZ BERENGUER. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. Ed. Dykinson, S.L. Madrid 1989, págs. 511-512.

El artículo 75.Uno.1.º Devengo del impuesto, de la ley del IVA dice que en las entregas de bienes, el devengo se puede producir cuando (las entregas) «se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable».

Dentro de las fuentes del Derecho financiero y tributario figura, entre otras, el reglamento «propio de cada tributo» [art. 9.1.c) de la LGT], como aclaratorio de los términos legales. El examen del contenido del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1997, de 29 de diciembre, nos hace concluir que no existe referencia expresa alguna a entregas de bienes «efectuadas conforme a la legislación que le sea aplicable».

Lo que parece lógico puesto que:

- a) Cuando el legislador tributario establece el texto legal con esos términos («conforme a la legislación aplicable») hace suyos los diversos modos técnico-jurídicos de entregar, de las múltiples operaciones de tráfico mercantil que configura como hechos imponible sujetos.
- b) No puede pensar (el legislador) que el retraso en el pago de las obras por parte de las Administraciones Públicas de los distintos Estados de la Comunidad, como sucede en España, puede perturbar el carácter neutral para las empresas constructoras que, de esencia, debe tener el IVA; hecho real que, por otra parte, no parece que suceda, al menos con tanta intensidad y generalidad, en otros países de la Comunidad.

Por estas razones, y *de lege ferenda*, sólo pudiera ser posible incorporar en el Reglamento del IVA la aclaración de que en los términos del artículo 75.Uno.1.º de la Ley («se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable») se comprenden las entregas de bienes efectuadas por los contratistas de obras bajo el régimen jurídico de los contratos de obra de las Administraciones Públicas <sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Durante la redacción del comentario, se ha publicado la Consulta de 13 de marzo de 2001, de la Dirección General de Tributos, sobre si los intereses de demora que en concepto de indemnizaciones de daños y perjuicios reciben los contratistas de obras de las Administraciones Públicas por el retraso en el pago de las certificaciones de obra, forman o no parte de la base imponible del IVA.

A nuestro juicio, la Consulta no se pronuncia ni se hace eco siquiera de la doctrina unificada del Tribunal Supremo sobre la fecha del devengo del IVA generado por las certificaciones de obra, en los términos de la sentencia que comentamos. Por ello, con error, divide los intereses de demora, y su inclusión o no en la base imponible, en dos grupos según se devenguen antes o después de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios (de obras). Más confusión. Según la doctrina de Jurisprudencia unificada, no puede existir devengo de intereses de demora anteriores a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, ya que las certificaciones de obra (unidades terminadas y completas) causan el devengo del IVA, y sólo el retraso en el pago de su importe por las Administraciones Públicas motiva los intereses financieros o indemnizatorios excluidos de la base imponible del IVA, al no existir, en este último caso, contraprestación o compensación de operaciones sujetas al impuesto.

## X. CONCLUSIONES

Primera. La Administración Tributaria, en general, ha venido manteniendo y aplicando el criterio de que el devengo del IVA se produce en dos momentos: en el del cobro anticipado de las certificaciones de obra y en la entrega-recepción de la obra.

Segunda. La Jurisprudencia ha girado entre el criterio administrativo de los pagos anticipados y el momento de la emisión de las certificaciones de obra. El Tribunal Supremo unifica la doctrina anterior, estableciendo como devengo del IVA el momento en que se expiden o emiten las certificaciones de obra, y no la fecha en que se abonan.

Tercera. Las empresas del sector y los servicios de Inspección de la AEAT han pretendido mantener el criterio tradicional negado por el Tribunal Supremo, con argumentos más o menos fundados en Derecho, expresados en diversos Dictámenes e Informes.

Cuarta. El contrato de obras tiene un régimen jurídico tributario por IVA como entrega de bienes y prestación de servicios, según los casos.

Quinta. El examen del contenido de un contrato real de obras permite concluir que se trata de un contrato único (contrato marco), que se va ejecutando con posibles modificaciones parciales de su objeto único, sin originar nuevos contratos accesorios.

Sexta. El contrato de obras tiene carácter administrativo, con un régimen jurídico público propio y específico, que convive y se simultanea con las normas civiles o mercantiles que sean de aplicación al caso concreto. Tiene, pues, unas normas propias, sustantivas y formales, que les son aplicables.

Estas normas permiten entregas-recepciones de fases completas y terminadas de las obras, si así lo acuerdan las partes contratantes. Las entregas-recepciones de toda o de partes de la obra se formalizan con el procedimiento y documentos indicados por la ley.

Séptima. Desde el punto de vista jurídico privado, al contrato de ejecución de obras puede atribuírsele una naturaleza mixta de arrendamiento y venta, con la aplicación combinada de las reglas y normas de los dos contratos, según el caso concreto.

Octava. En el Derecho privado civil y mercantil, la entrega o tradición es un modo derivativo de adquisición de la propiedad, como acto de ejecución de lo convenido en un contrato de obras.

Para que la obligación de entrega se considere cumplida, no es preciso poner la cosa misma en poder y posesión del comprador, sino que basta que el vendedor tenga la mercancía a disposición del comprador. A la entrega de la cosa equivale el hecho de estar el vendedor listo para entregarla.

Los pagos anticipados resultan de las cláusulas contractuales convenidas y suponen un pago que ha de producirse antes de ser puestas las mercancías a disposición del comprador, y no una consecuencia natural de dicha puesta a disposición.

El Derecho mercantil admite una entrega parcial, llamada venta con entrega repetida o repartida en el tiempo. La cosa puede entregarse por partes, mediante pacto en una cláusula del contrato. El plazo afecta a la entrega de la cosa y no al pago de su precio.

Novena. De acuerdo con la jerarquía de fuentes, su interpretación y aplicación en distintos impuestos de nuestro sistema fiscal, los términos o conceptos jurídicos indeterminados «entrega, puesta a disposición, transmisión del poder de disposición» como devengo en las diversas operaciones sujetas al IVA equivalen a una especie de tradición real o simbólica de los bienes objeto de las operaciones, sin exigir la transmisión del dominio, ni la entrega material o física de los mismos.

Décima. Nuestro Derecho mercantil no limita el número de los posibles títulos valores de tradición. La Jurisprudencia ha reconocido que las certificaciones de obra incorporan un crédito vencido, líquido y exigible a favor de su legítimo tenedor.

El contenido, caracteres y efectos de las certificaciones de obra son idénticos o similares a las notas características de los títulos valores de tradición. Por tanto, aun no reconociéndoles naturaleza de título valor de tradición, las certificaciones de obra funcionan y se les reconoce en el tráfico mercantil de la construcción la misma función económica de los títulos valores de tradición con todas sus consecuencias: la entrega de la certificación pone a disposición del adquirente la obra (unidad o completa) contenida en ella y motiva, en su fecha, el devengo del IVA.

Undécima. El contrato de obras y el de construcción de buques presentan bastantes analogías entre sí, que hacen posible entender aquél a la luz del régimen jurídico-mercantil de éste.

Duodécima. Las soluciones técnicas que pueden evitar los perjuicios económicos para las empresas del sector, derivados de la aplicación de la doctrina unificada del Tribunal Supremo,

podrían ser, por las razones y fundamentos que se señalan en el presente comentario, las siguientes:

- a) El reconocimiento por la Administración Tributaria de la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias por IVA, nacidas de la ejecución del contrato de obras.
- b) La reforma de la Ley o del Reglamento del IVA, con aclaración del término legal «conforme a la legislación que les sea aplicable».