

**La Sala reitera que el contratista no ha de acreditar el pago del IVA para la inclusión de su cuantía en la base del cálculo de intereses de demora por retraso de la Administración en el abono de las facturas de un contrato administrativo**

**Se plantea en el recurso si ha de incluirse o no la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato administrativo, y si para atender dicho pago del IVA ha de acreditarse por el contratista que ha realizado efectivamente el ingreso del impuesto en la Hacienda Pública.**

La Sala reitera el pronunciamiento establecido en dos recientes sentencias que supuso un cambio de criterio jurisprudencial, a raíz de la STJUE de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20), que interpreta lo dispuesto en el Directiva 2011/7/UE, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. Así, declara que, en la base de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de las facturas de un contrato administrativo, debe incluirse la cuota del IVA, pero sin que para que proceda el pago de los intereses se exija que el contratista acredite que ha realizado el ingreso del impuesto.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **Sección 3.ª**

#### **SENTENCIA 290/2023, DE 08 DE MARZO DE 2023**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5903/2020

Ponente Excmo. Sr. EDUARDO CALVO ROJAS

En Madrid, a 8 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 5903/2020 interpuesto por la GENERALITAT DE CATALUÑA, representada y asistida por su Abogada, contra la sentencia n.º 1077/2019, de 18 de diciembre, de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 142/2017). No ha habido personación de parte recurrida.

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

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- La representación procesal de la entidad Ara Vinc, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio de la Generalitat de Cataluña, de la reclamación presentada por no abonar el importe de 812,26 euros, correspondiente a los intereses de demora derivados del pago tardío de las facturas correspondientes al contrato de archivo-custodia documentación judicial de Catalunya, código 13/15.

El recurso fue estimado en parte por sentencia n.º 1077/2019, de 18 de diciembre, de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 142/2017) en cuya parte dispositiva se acuerda:

““ FALLAMOS

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Quinta) ha decidido:

1º.- Estimar en parte el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la inactividad de la Administración por impago de intereses de demora, reconociendo, como situación jurídica individualizada, el derecho de la actora a percibir la cantidad que resulte calculada conforme a las bases determinadas en el fundamento séptimo; y desestimar el recurso en todo lo demás.

2.º.- No imponer costas””.

SEGUNDO.- La controversia de fondo planteada en el proceso de instancia es abordada en los fundamentos primero a séptimo de la sentencia, cuyo contenido es el siguiente:

““ PRIMERO.- Como se ha expuesto en los antecedentes, se impugna en este proceso la inactividad de la Administración al no abonar el importe de 812,26 euros, correspondientes a los intereses de demora derivados del pago tardío de las facturas correspondientes al contrato de archivo-custodia documentación judicial de Catalunya, código 13/15.

Las cuestiones objeto de controversia en este proceso para el cálculo de la obligación de pago por intereses de demora son las siguientes: 1) Inclusión del IVA en la base de cálculo; 2) periodo de pago: "dies a quo" y "dies ad quem"; y 3) anatocismo.

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

TERCERO.- La primera cuestión controvertida se refiere a la base de cálculo para los intereses de demora, en lo que se refiere a la inclusión del IVA, a cuyo efecto debe partirse de lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone: [...]

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

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

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

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

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

Esta interpretación es concorde con la doctrina del TJUE al declarar que " el art. 3.1.c) apdo. ii) Directiva 2000/35 debe interpretarse en el sentido de que exige, a fin de que un pago mediante transferencia bancaria evite o cancele el devengo de intereses de demora, que la cantidad adeudada se consigne en la cuenta del deudor en la fecha de expiración del plazo convenido " (STJUE, sentencia de 3 d'abril de 2008, recurso núm. C-306/2006).

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

[...]

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

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

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

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

TERCERO.- Notificada a las partes la sentencia, preparó recurso de casación la representación de la Generalitat de Cataluña, siendo admitido a trámite el recurso por auto de la Sección Primera de esta Sala de 16 de marzo de 2022 en el que asimismo se acuerda la remisión de las actuaciones a la Sección Cuarta.

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

““ (...) Segundo.- Precisar que, en principio, las cuestiones que revisten interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

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

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

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

Tercero.- Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación las contenidas en el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo indicado sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras cuestiones y normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex artículo 90.4 de la LJCA*””.

CUARTO.- Mediante providencia de la Sección Cuarta de esta Sala de 30 de marzo de 2022 se acuerda que, de conformidad con el acuerdo de la Presidencia de la Sala de 6 de abril de 2022, pasen las actuaciones a la Sección Tercera para que continúe en ésta la sustanciación del recurso de casación.

QUINTO.- La representación procesal de la Generalitat de Cataluña formalizó la interposición de su recurso de casación mediante escrito de fecha 5 de mayo de 2022 en el que manifiesta conocer la jurisprudencia recaída sobre la materia a la que se refiere la controversia, citando las sentencias de esta Sala n.º 1344/2020 y 1345/2020, ambas de fecha 19 de octubre de 2020 (recursos de casación 2258/2019 y 7382/2018), así como la sentencias 427/2021, de 24 de marzo (casación 6689/2019), 37/2022, de 19 de enero (casación 4188/2020) y 120/2022, de 2 de febrero (casación 1540/2020).

La Administración autonómica recurrente sintetiza la jurisprudencia contenida en esas sentencias del modo siguiente:

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

Partiendo de lo anterior, la representación procesal de la Generalitat de Cataluña señala que la cuestión planteada en este recurso incluye un matiz que somete a la consideración de la Sala a efectos de determinar su identidad con los recursos precedentes. Se refiere a que la sentencia recurrida en casación establece una presunción de ingreso del IVA que se deriva del mero hecho de la obligación de ingresar el IVA por el sujeto pasivo.

Aduce la Generalitat recurrente que la cuestión planteada en este recurso es absolutamente coincidente con el objeto de las sentencias reseñadas en el auto de admisión, pues se trata de las mismas cuestiones jurídicas en las que se apreció interés casacional, en el marco de las sentencias dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña en la que se acordaba la inclusión de la partida de IVA en la base de cálculo por haberse acreditado su ingreso en la Hacienda Pública por un certificado de estar al corriente de las obligaciones fiscales emitido por la AEAT y respecto del cual interesamos la misma pretensión casacional, esto es, que se case la sentencia recurrida por no acreditar el ingreso del IVA a la Hacienda Pública y que se reitere que, en todo caso, a efectos de calcular la cuantía correspondiente a la base del IVA, el *dies a quo* corresponderá a la fecha de su efectivo ingreso en la Hacienda pública, en los mismos términos que las sentencias precedentes.

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

SEXTO.- Recibidas las actuaciones en esta Sección Tercera, mediante providencia de 2 de junio de 2022 se tuvo por interpuesto el recurso de casación; y en la misma providencia se acordó no haber lugar a la celebración de vista pública, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

SEPTIMO.- Mediante providencia de 16 de diciembre de 2022 se fijó para votación y fallo del presente recurso el día 7 de marzo.

OCTAVO.- Mediante nueva providencia de 18 de enero de 2023 se confirió a la Generalitat de Cataluña, única parte personada, un plazo de cinco días para que pudiera formular alegaciones sobre lo declarado y resuelto la sentencia del Tribunal de justicia de la Unión Europea de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20).

Mediante escrito de fecha 26 de enero de 2023 la representación de la administración autonómica recurrente formuló alegaciones sobre la cuestión sometida a su consideración.

NOVENO.- La deliberación y votación del presente recurso tuvo lugar en la fecha señalada, 7 de marzo de 2023.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

El presente recurso de casación n.º 5903/2020 lo interpone la Generalitat de Cataluña contra la sentencia n.º 1077/2019, de 17 de diciembre, de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 142/2017).

Como hemos visto en el antecedente primero, la sentencia ahora recurrida en casación estima en parte el recurso contencioso-administrativo que había interpuesto la representación procesal de la entidad Ara Vinc, S.L. contra la desestimación presunta, por silencio de la Generalitat de Cataluña, de la reclamación presentada por no abonar el importe de 812,26 euros, correspondiente a los intereses de demora derivados del pago tardío de las facturas correspondientes al contrato de archivo-custodia documentación judicial de Catalunya, código 13/15.

Al estimar en parte el recurso, la sentencia reconoce, como situación jurídica individualizada, el derecho de la actora a percibir la cantidad que resulte calculada conforme a las bases determinadas en el fundamento séptimo; desestimando el recurso en todo lo demás y sin hacer imposición de las costas procesales.

Como hemos visto, en ese fundamento jurídico séptimo al que se remite el fallo de la sentencia se declara que “ (...) la Administración demandada deberá indemnizar a la actora por intereses de demora en la cantidad que resulte de acuerdo a las siguientes bases: 1) el periodo se iniciará a los sesenta días de la fecha de presentación de la factura y finalizará el día del pago; y 2) en la base de cálculo se incluirá el IVA”.

En el antecedente segundo hemos reseñado las razones que expone la sentencia de instancia para fundamentar la estimación en parte del recurso. Procede entonces que entremos a examinar las cuestiones suscitadas en casación, señaladas en el auto de la Sección Primera de esta Sala de 16 de marzo de 2022.

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

El auto de admisión del recurso de casación declara que las cuestiones en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son: 1/ Si ha de incluirse o no la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato administrativo, en este caso, de un contrato de servicios. 2/ Si para atender dicho pago del IVA ha de acreditarse por el contratista que ha realizado efectivamente el pago o ingreso de dicho impuesto en la Hacienda Pública y si puede darse por probado que el IVA ya está ingresado al presentar la factura al cobro teniendo en cuenta el certificado emitido por la AEAT de estar al corriente del pago de las obligaciones tributarias. Y 3/ Si el *dies a quo* para calcular los intereses de demora sobre la partida del IVA se debe computar desde la fecha del ingreso efectivo del IVA en la Hacienda Pública o desde el transcurso del plazo de 60 días desde la presentación de la factura en los registros correspondientes de la Administración contratante.

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

TERCERO.- Pronunciamiento anteriores de esta Sala.

Las cuestiones señaladas en el auto de admisión del recurso de casación han sido examinadas por esta Sala en diversas ocasiones, siendo muestra de ello nuestras sentencias n.º 1344/2020 y 1345/2020, ambas de 19 de octubre de 2020 (recursos de casación 2258/2019 y 7382/2018), n.º 427/2021, de 24

de marzo (casación 6689/2019), n.º 37/2022, de 19 de enero (casación 4188/2020), n.º 120/2022, de 2 de febrero (casación 1540/2020) y n.º 120/2022, de 2 de febrero (casación 1540/2020), resoluciones en las que se citan a su vez otros pronunciamientos de esta Sala.

En las sentencias citadas se establece como doctrina jurisprudencial que la cuota del IVA debe incluirse en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de facturas derivadas del contrato administrativo, si bien para ello es preciso que el contratista acredite que ha ingresado previamente el impuesto en la Hacienda Pública.

De entre las resoluciones que acabamos de mencionar, las sentencias dictadas en recursos de casación 6689/2019, 4188/2020 y 1540/2020 son las que presentan mayor similitud con el presente caso, examinándose en todas ellas sentencias del mismo órgano judicial -Sección 5.ª del TSJ de Cataluña- que dictó la resolución aquí recurrida. En aquellos casos, además de la cuestión de la inclusión de la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses, se abordaban también como cuestiones de interés casacional las relativas al *dies a quo* para el cálculo de los intereses de demora sobre la partida del IVA; a la necesidad de acreditación del pago del IVA por el contratista; y a si al presentar la factura al cobro puede darse por probado que el IVA ya está ingresado por la aportación de un certificado emitido por la AEAT de estar al corriente del pago de las obligaciones tributarias.

CUARTO.- Jurisprudencia de esta Sala.

1/ Como antes se ha dicho, la Generalitat de Catalunya, al interponer su recurso de casación, manifiesta conocer la jurisprudencia de la Sala que declara procedente la inclusión de la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora, por lo que no mantiene su recurso de casación en este punto. No obstante, consideramos oportuna una breve referencia al criterio de la Sala sobre la inclusión del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora, como punto de partida para resolver el resto de las cuestiones de interés casacional planteadas en el recurso de casación.

El criterio de la Sala, como ya se ha anticipado, es el de considerar procedente incluir la cuota del IVA en la base para el cálculo de los intereses de demora, en el pago de facturas derivadas de contratos administrativos, por las razones que expresan las STS 427/2021, de 24 de marzo y 37/2022, de 19 de enero:

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

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

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

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

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

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

2/ En las sentencias de esta Sala a las que nos venimos refiriendo se insiste en que el previo ingreso de impuesto en la Hacienda Pública es un requisito necesario para la inclusión de la cuota del IVA en la base de cálculo de los intereses de demora; y que dicha acreditación corresponde al contratista.

La cuestión de la acreditación del pago de la cuota del IVA se examina en las citadas sentencias de esta Sala 427/2021, 37/2022 y 120/2022 en relación con el valor probatorio del certificado de la AEAT que expresaba que la contratista se encontraba al corriente de sus obligaciones tributarias:

"Esto lleva ya a juzgar -no como cuestión de hecho, sino en su valor jurídico-, la bondad probatoria del certificado de la AEAT expedido el 11 de julio de 2017 según el cual Ara Vinc, SL está al corriente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pues bien, tal certificado tanto por la fecha de expedición y por lo que certifica, no prueba que antes del 29 de abril de 2016 la contratista hubiese ingresado la cuota del IVA.

6. Abundando en lo dicho y desde el principio de facilidad probatoria ( artículo 217.2 y 7 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil) Ara Vinc, SL estaba en condiciones de aportar no un certificado genérico y desfasado temporalmente, sino uno concreto como es el previsto en el artículo 41.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sin perjuicio de que como empresario diligente, bien pudo aportar el documento del ingreso de la cuota del IVA de fecha anterior al pago de la factura y que le fue entregado (cfr. Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre)".

3/ Por último, en lo que se refiere al *dies a quo* para el cómputo de los intereses sobre la cuota del IVA, que es la tercera de las cuestiones de interés casacional que plantea el auto de admisión del recurso, la posición de la Sala recogida en las sentencias precedentes considera que el cómputo de los intereses de demora sobre la cuota del IVA ha de iniciarse el día del pago de dicha cuota.

QUINTO.- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20).

La Directiva 2011/7/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de febrero de 2011, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (refundición), tiene por objeto, según explica su artículo 1 "" (...) la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales a fin de asegurar el funcionamiento adecuado del mercado interior, fomentando de este modo la competitividad de las empresas y, en particular, de las PYME"". Y, a tal efecto, el articulado de la Directiva establece diversos mecanismos de compensación, incluido el abono de intereses, por demora de los poderes públicos en el cumplimiento de sus obligaciones, en particular, en el abono de las cantidades adeudadas.

En lo que ahora interesa, el artículo 2.8 de la Directiva incluye entre sus definiciones la siguiente:

"" Artículo 2 [...] 8) "*cantidad adeudada*": el importe principal que debe pagarse en el plazo contractual o legal establecido, incluidos los impuestos, tasas, derechos o costes especificados en la factura o en la solicitud de pago equivalente"".



Por su parte, el artículo 4 de la misma Directiva establece en sus distintitos apartados lo siguiente:

“Artículo 4. Operaciones entre empresas y poderes públicos.

1. Los Estados miembros se asegurarán de que, en las operaciones comerciales en las que el deudor sea un poder público, el acreedor tenga derecho, al vencimiento del plazo definido en los apartados 3, 4 y 6, a intereses legales de demora, sin necesidad de aviso de vencimiento, si se cumplen las condiciones siguientes:

a) el acreedor ha cumplido sus obligaciones contractuales y legales, y

b) el acreedor no ha recibido la cantidad adeudada a tiempo, a menos que el retraso no sea imputable al deudor.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que el tipo de referencia aplicable:

a) el primer semestre del año en cuestión sea el que esté en vigor el 1 de enero de dicho año;

b) el segundo semestre del año en cuestión sea el que esté en vigor el 1 de julio de dicho año.

3. Los Estados miembros velarán por que, en las operaciones comerciales en las que el deudor sea un poder público:

a) el plazo de pago no supere ninguno de los plazos siguientes:

i) 30 días naturales después de la fecha en que el deudor haya recibido la factura o una solicitud de pago equivalente,

ii) en caso de que la fecha de recibo de la factura o de la solicitud de pago equivalente resulte dudosa, 30 días naturales después de la fecha de recepción de los bienes o de la prestación de los servicios,

iii) si el deudor recibe la factura o la solicitud de pago equivalente antes que los bienes o servicios, 30 días naturales después de la fecha de recepción de los bienes o de la prestación de los servicios,

iv) si legalmente o en el contrato se establece un procedimiento de aceptación o de comprobación en virtud del cual deba verificarse la conformidad de los bienes o los servicios con lo dispuesto en el contrato y si el deudor recibe la factura o la solicitud de pago equivalente a más tardar en la fecha en que tiene lugar dicha aceptación o verificación, 30 días naturales después de dicha fecha;

b) la fecha de recepción de la factura no sea objeto de acuerdo contractual entre el deudor y el acreedor.

4. Los Estados miembros podrán ampliar los plazos recogidos en el apartado 3, letra a), hasta un máximo de 60 días naturales cuando se trate de:

a) poderes públicos que realicen actividades económicas de carácter industrial o mercantil y entreguen bienes o presten servicios en el mercado y que, en su calidad de empresas públicas, estén sometidos a los requisitos en materia de transparencia recogidos en la Directiva 2006/111/CE de la Comisión, de 16 de noviembre de 2006, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas, así como a la transparencia financiera de determinadas empresas (1);

b) entidades públicas que presten servicios de asistencia sanitaria y que estén debidamente reconocidas para ello. Si un Estado miembro decide ampliar los plazos de conformidad con el presente apartado, enviará a la Comisión un informe sobre dicha ampliación a más tardar el 16 de marzo de 2018. Sobre esa base, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe en el que se indicarán los Estados miembros que han ampliado los plazos de conformidad con el presente apartado, teniendo en cuenta las repercusiones sobre el funcionamiento del mercado interior y, en particular, sobre las PYME. El informe irá acompañado de las propuestas apropiadas.

5. Los Estados miembros velarán por que la duración máxima del procedimiento de aceptación o verificación mencionado en el apartado 3, letra a), inciso iv), no exceda de 30 días naturales a partir de la fecha de recepción de los bienes o servicios, salvo acuerdo expreso en contrario recogido en el contrato y en alguno de los documentos de licitación y siempre que no sea manifiestamente abusivo para el acreedor en el sentido del artículo 7.

6. Los Estados miembros se asegurarán de que en los contratos no se fijen plazos de pago más largos que los indicados en el apartado 3, salvo acuerdo expreso en contrario recogido en el contrato y siempre que ello esté objetivamente justificado por la naturaleza o las características particulares del contrato y que, en ningún caso, excedan de 60 días naturales””.

Pues bien, en su reciente STJUE de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20) el Tribunal de Justicia da respuesta a las tres cuestiones que allí le planteaba el tribunal remitente. De tales cuestiones aquí interesan las dos últimas, sobre las que el Tribunal de Justicia declara lo siguiente:

““ [...] Segunda cuestión prejudicial

43 Habida cuenta de que, en el marco del procedimiento contemplado en el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar disposiciones legales o reglamentarias nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w S<sup>3</sup>upsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 18 y jurisprudencia citada), procede entender que, mediante la segunda cuestión prejudicial, se pretende, en esencia, que se determine si el artículo 4, apartados 3 a 6, de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece, con carácter general, respecto de todas las operaciones comerciales entre empresas y poderes públicos, un plazo de pago de una duración máxima de 60 días naturales, compuesto por un período inicial de 30 días para el procedimiento de aceptación o de comprobación de la conformidad con el contrato de los bienes entregados o de los servicios prestados y por un período adicional de 30 días para el pago del precio acordado.

44 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que el artículo 4, apartado 3, letra a), de la Directiva 2011/7 obliga a los Estados miembros a velar por que, en las operaciones comerciales en las que el deudor sea un poder público, el plazo de pago no supere 30 días naturales calculados a partir del momento en que se produzcan las circunstancias de hecho enumeradas, en particular, en su inciso iv).

45 En segundo lugar, a tenor del artículo 4, apartado 3, letra a), inciso iv), de la Directiva 2011/7, "si legalmente o en el contrato se establece un procedimiento de aceptación o de comprobación en virtud del cual deba verificarse la conformidad de los bienes o los servicios con lo dispuesto en el contrato y si el deudor recibe la factura o la solicitud de pago equivalente a más tardar en la fecha en que tiene lugar dicha aceptación o verificación", el plazo de pago máximo de 30 días naturales se calculará a partir de la fecha de aceptación o verificación.

46 El artículo 4, apartado 5, de la Directiva 2011/7, en relación con el considerando 26 de esta, obliga a los Estados miembros a velar por que la duración máxima del procedimiento de aceptación o comprobación mencionado en el apartado 3, letra a), inciso iv), del mismo artículo no exceda de 30 días naturales a partir de la fecha de recepción de los bienes o servicios, salvo acuerdo expreso en contrario recogido en el contrato y en alguno de los documentos de licitación y siempre que no sea manifiestamente abusivo para el acreedor en el sentido del artículo 7 de la Directiva 2011/7.

47 Así pues, de estas disposiciones combinadas resulta que, por una parte, la Directiva 2011/7 no concibe que el procedimiento de aceptación o de comprobación sea inherente a las operaciones comerciales entre los poderes públicos y las empresas. Por otra parte, cuando este procedimiento "[se establezca] legalmente o en el contrato", su plazo máximo es de 30 días naturales, y solo puede

superarse excepcionalmente en las condiciones previstas en el artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva.

48 En tercer lugar, del artículo 4, apartado 6, de la Directiva 2011/7, interpretado a la luz de su considerando 23, se desprende que, para que pueda ampliarse el plazo general de pago de 30 días, dicha ampliación deberá estipularse expresamente por contrato y estar objetivamente justificada por la naturaleza o las características particulares del contrato. Un plazo ampliado de este modo no podrá, en ningún caso, exceder de 60 días naturales.

49 Por otra parte, cuando un poder público realice actividades económicas de carácter industrial o mercantil consistentes en entregas de bienes o prestaciones de servicios, o preste servicios de asistencia sanitaria, los Estados miembros podrán, con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo primero, letras a) y b), de dicha Directiva, ampliar el plazo de pago hasta un máximo de 60 días naturales.

50 Por lo tanto, como ha señalado el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, del artículo 4, apartados 3 a 6, de la Directiva 2011/7 resulta que la aplicación a las operaciones comerciales entre las empresas y los poderes públicos de un plazo de pago de más de 30 días naturales, hasta un máximo de 60 días naturales, es excepcional y debe limitarse a determinados supuestos bien definidos, entre ellos en particular los mencionados expresamente en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, letras a) y b) [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 2020, Comisión/Italia (Directiva de lucha contra la morosidad), C-122/18, EU:C:2020:41, apartado 44].

51 Esta interpretación literal y contextual del artículo 4 de la Directiva 2011/7 se ve confirmada por los objetivos perseguidos por esta Directiva, en particular el de imponer a los Estados miembros obligaciones reforzadas para los poderes públicos en lo que respecta a sus operaciones con las empresas. En efecto, como se desprende de la lectura combinada de los considerandos 3, 9 y 23 de dicha Directiva, los poderes públicos, que realizan un volumen considerable de pagos a las empresas, disponen de fuentes de ingresos más seguras, previsibles y continuas que las empresas, pueden obtener financiación en unas condiciones más favorables que estas y dependen menos que ellas del establecimiento de relaciones comerciales estables para alcanzar sus objetivos. Por otra parte, los amplios plazos de pago en beneficio de los poderes públicos, al igual que la morosidad, generan gastos injustificados para las empresas, que agravan sus problemas de liquidez y complican su gestión financiera además de influir negativamente en su competitividad y rentabilidad, ya que se ven obligadas a solicitar financiación externa debido a la morosidad [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 2020, Comisión/Italia (Directiva de lucha contra la morosidad), C-122/18, EU:C:2020:41, apartados 46 y 47].

52 A la luz de estas consideraciones, el artículo 4 de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que la fijación, por un Estado miembro, de un plazo de pago de una duración máxima de 60 días naturales en las operaciones entre empresas y poderes públicos solo está permitida en las condiciones y dentro de los límites establecidos en dicho artículo, y recordados en los apartados 47 a 49 de la presente sentencia.

53 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 4, apartados 3 a 6, de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece, con carácter general, respecto de todas las operaciones comerciales entre empresas y poderes públicos, un plazo de pago de una duración máxima de 60 días naturales, incluso cuando ese plazo esté compuesto por un período inicial de 30 días para el procedimiento de aceptación o de comprobación de la conformidad con el contrato de los bienes entregados o de los servicios prestados y por un período adicional de 30 días para el pago del precio acordado.

### Tercera cuestión prejudicial

54 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, punto 8, de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que el cómputo, en concepto de la "cantidad adeudada" definida en esa disposición, del importe del IVA que figura en la factura o en la solicitud de pago equivalente depende de si, en la fecha en que se produce la demora en el pago, el acreedor sujeto pasivo ya ha abonado dicha cantidad a la Hacienda Pública.

55 El artículo 2, punto 8, de la Directiva 2011/7 define el concepto de "cantidad adeudada" como "el importe principal que debe pagarse en el plazo contractual o legal establecido, incluidos los impuestos, tasas, derechos o costes especificados en la factura o en la solicitud de pago equivalente".

56 Por lo que respecta a la interpretación literal del artículo 2, punto 8, de la Directiva 2011/7, procede señalar, por una parte, que la utilización de la expresión "incluidos los impuestos [...]" implica que el concepto de "cantidad adeudada" debe incluir necesariamente el importe del IVA correspondiente a un bien entregado o a un servicio prestado. Por otra parte, la utilización de la expresión "especificados en la factura o en la solicitud de pago equivalente" indica que el importe del IVA es el indicado en la factura o en la solicitud de pago equivalente, con independencia de las modalidades o del momento del pago del IVA por el sujeto pasivo a la Hacienda Pública.

57 De ello se deduce que el concepto de "cantidad adeudada" no establece ninguna distinción en función de la fecha en la que el sujeto pasivo cumple su obligación de ingresar a la Hacienda Pública el importe del IVA correspondiente al bien entregado o al servicio prestado, ni en función de las modalidades de pago de dicho importe a la Hacienda Pública.

58 Esta interpretación se ve corroborada por el artículo 220 de la Directiva 2006/112, que regula la expedición de facturas y obliga a los sujetos pasivos a garantizar que se expida una factura por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. El artículo 226 de esta Directiva enumera las menciones que deben figurar obligatoriamente en las facturas emitidas, entre ellas el importe del IVA pagadero. Así pues, estas disposiciones obligan al sujeto pasivo a mencionar en la factura emitida el importe del IVA pagadero, con independencia de las modalidades o del momento de pago del impuesto adeudado a la Hacienda Pública.

59 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 2, punto 8, de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que el cómputo, en concepto de la "cantidad adeudada" definida en esa disposición, del importe del IVA que figura en la factura o en la solicitud de pago equivalente es independiente de si, en la fecha en que se produce la demora en el pago, el sujeto pasivo ya ha abonado dicha cantidad a la Hacienda Pública".

Por tales razones, la parte dispositiva de la STJUE declara:

“ 1/ (...)

2/ El artículo 4, apartados 3 a 6, de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece, con carácter general, respecto de todas las operaciones comerciales entre empresas y poderes públicos, un plazo de pago de una duración máxima de 60 días naturales, incluso cuando ese plazo esté compuesto por un período inicial de 30 días para el procedimiento de aceptación o de comprobación de la conformidad con el contrato de los bienes entregados o de los servicios prestados y por un período adicional de 30 días para el pago del precio acordado.

3/ El artículo 2, punto 8, de la Directiva 2011/7 debe interpretarse en el sentido de que el cómputo, en concepto de la "cantidad adeudada" definida en esa disposición, del importe del impuesto sobre el valor añadido que figura en la factura o en la solicitud de pago equivalente es independiente de si, en

la fecha en que se produce la demora en el pago, el sujeto pasivo ya ha abonado dicha cantidad a la Hacienda Pública””.

SEXTO.- Respuesta a las cuestiones de interés casacional señaladas en el auto de admisión del recurso de casación. Cambio de criterio de esta Sala como consecuencia de la STJUE de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20).

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que hemos reseñado en el apartado anterior ha determinado que esta Sala modifique el criterio que venía manteniendo en las sentencias a las que nos hemos referido en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto, a fin de acomodarlo a la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de lo dispuesto en la Directiva 2011/7.

Tal cambio de criterio se produjo con nuestra sentencia 1614/2022, de 5 de diciembre (casación 5563/2020) y ha sido luego reiterado por esta Sala en sentencia 1675/2022, de 14 de diciembre (casación 5588/2020).

De lo expuesto en dichas sentencias en relación con las cuestiones de interés casacional señaladas en el auto de admisión del recurso de casación -idénticas a las del caso que ahora nos ocupa- procede reproducir aquí las siguientes consideraciones:

En lo que se refiere a las dos primeras cuestiones de interés casacional señaladas en el auto de admisión del recurso de casación, y vista la interpretación del artículo 2.8 de la Directiva 2011/7, de 16 de febrero de 2011, que hace la STJUE de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20), debemos declarar, de acuerdo con lo razonado en el apartados 54 a 59 de la fundamentación de dicha sentencia del Tribunal de Justicia y el pronunciamiento contenido en el apartado 3/ de su parte dispositiva, que en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato administrativo (en este caso, un contrato de servicios) debe incluirse la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA), sin que para que proceda el pago de tales intereses sea exigible que el contratista acredite que ha realizado efectivamente el pago del impuesto a la Hacienda Pública.

En cuanto a la tercera cuestión señalada en el auto de admisión del recurso de casación (referida al *dies a quo* para el cálculo de los intereses de demora sobre la partida del IVA) no procede que hagamos declaración ni pronunciamiento alguno, al no haber existido debate sobre ella en el presente recurso de casación. Ello sin perjuicio de que deban ser tomadas en consideración, en lo que resulten de aplicación, las consideraciones expuestas en los apartados 43 a 53 de la fundamentación jurídica de la citada STJUE de 20 de octubre de 2022 (asunto C-585/20) y el pronunciamiento contenido en el apartado 2/ de su parte dispositiva.

SÉPTIMO.- Resolución del presente recurso de casación y costas procesales.

Por las razones expuestas en los apartados anteriores, procede que declaremos no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Generalitat de Cataluña.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4 y 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede hacer imposición de las costas derivadas del recurso de casación; debiendo mantenerse el pronunciamiento de la sentencia recurrida que declaró la improcedencia de imponer las costas de la instancia.

## FALLO

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

1/ No ha lugar al recurso de casación n.º 5903/2020 interpuesto por la GENERALITAT DE CATALUÑA contra la sentencia n.º 1077/2019, de 18 de diciembre, de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo 142/2017).

2/ No se imponen las costas del recurso de casación ni las del proceso de instancia a ninguna de las partes.

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

Así se acuerda y firma.

El magistrado Excmo. Sr. D. José María del Riego Valledor deliberó y votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente.