

INFORME 1/1990, de 23 de abril, sobre la exigibilidad de facturas en el pago de las certificaciones de obras.

I. ANTECEDENTES

A la vista de la obligatoriedad genérica recogida en la Ley General Tributaria y en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de que los empresarios o profesionales expidan facturas por las operaciones que realicen, se plantea la incidencia de dicha normativa en el procedimiento previsto por la legislación contractual para el pago de las obras ejecutadas por el contratista, y ante la comunicación, de fecha 16 de junio de 1989, remitida a los órganos de gestión por las Intervenciones Delegadas sobre la exigencia de una factura en las certificaciones de obras, la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa asumiendo dicha cuestión, informa lo siguiente:

II. INFORME

Al ser el contrato de obra pública de la clase de los de resultado, la Administración debe el precio convenido cuando el resultado final ha sido realizado a satisfacción, siendo responsabilidad del contratista la correcta ejecución de las obras hasta su recepción definitiva. Sabido es que la Administración efectúa los abonos del precio contra la realización de la obra, verificándose a medida que el contratista ejecute aquélla, como pagos fraccionados correspondientes a las diferentes medidas de obra resultantes de las certificaciones de obras. Consecuentemente, éstas se han articulado en la legislación contractual con el carácter de pagos a buena cuenta del precio total, sin fines liberatorios, ya que siendo el resultado final indivisible, no puede admitirse tampoco una división de las prestaciones a cargo de la Administración.

Estos pagos parciales hechos por la Administración con anterioridad no tienen carácter definitivo, sino sólo a cuenta de la liquidación final que corresponda, por lo que se les denomina "pagos a buena cuenta", sujetos a rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final; pues el contratista no tiene en verdad derecho al pago hasta el momento de la recepción definitiva, acreditándose las entregas provisionales o a cuenta del precio definitivo a través de las certificaciones de obras.

Además, dichos abonos sólo significan una facilidad de financiación, pues la ejecución de este tipo de contratos lleva consigo normalmente la inversión de grandes sumas de dinero que los contratistas difícilmente podrían obtener si tuvieran que esperar hasta el final de la obra para recibir el precio pactado, o de obtenerlo acudiendo a financiación de terceros, que produciría un coste adicional que trataría de ser repercutido, con el consiguiente encarecimiento del presupuesto en perjuicio de la Administración.

Estando sujetos los pagos a buena cuenta a un procedimiento integrado por la medición de la obra, su valoración y la expedición de las correspondientes certificaciones, se configuran como un documento administrativo de naturaleza contable, siendo piezas integrantes del mecanismo procedimental y contable propio de la contratación administrativa, abriéndose paso así, a las normas de contratación, aquellas otras que regulen la administración y contabilidad de la Hacienda Pública.

Al amparo de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (disposición adicional séptima), el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, fundamentándose el mismo en el hecho de que una correcta gestión de los distintos tributos exige que la Administración de la Hacienda Pública disponga de la adecuada información, especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales, teniendo la emisión de factura un significado especialmente trascendente en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto va a permitir el propio funcionamiento de la técnica impositiva de repercusión del impuesto y deducción de las cuotas soportadas.

De una parte, las facturas o documentos sustitutivos, incluso en los casos en los que los destinatarios de las operaciones gravadas sean Entidades Públicas, extensión operada en virtud del artículo 4º del Real Decreto 1550/1987, de 18 de diciembre de 1987, deberán ser emitidas en el mismo momento de realizarse la operación gravada o bien cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a partir de dicho momento o, en su caso, del último día del período máximo del mes natural correspondiente, cuando se incluyan en una sola factura las operaciones realizadas para un mismo destinatario durante dicho período de tiempo.

En cuanto al momento de realización de las operaciones, el mismo artículo 6 del Real Decreto de referencia, se remite a los criterios del devengo establecidos en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo párrafo segundo establece que en las operaciones sujetas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio para los importes efectivamente percibidos.

Por otro lado, en la misma norma se establece que la emisión de toda factura o documento equivalente a su destinatario debe ser en el momento de la expedición o cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro de los treinta días siguientes.

Queda por tanto justificada la exigencia de la correspondiente factura completa a los contratistas de obras por el abono de las pertinentes certificaciones, como pagos anteriores a la operación, al venir impuesto por la normativa, que en nada contradice a lo regulado en la Ley de Contratos del Estado y en su Reglamento de aplicación. No cabe, pues, la sustitución de la certificación de obras por la factura, lo contrario supondría modificar la legislación contractual, norma ésta de superior rango jerárquico que el Real Decreto 2402/1985.

No obstante, la exigencia de la factura es una cuestión estrictamente fiscal, ajena al ámbito de la contratación administrativa, sin perjuicio del deber de colaboración genérica con la Administración de la Hacienda Pública de todos los Organismos que en general ejerzan funciones públicas.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, el tema excede de las funciones que tiene asumida la Comisión Consultiva, de conformidad con el artículo 3º del Decreto 54/1987, de 25 de febrero, por el que se constituye y regula este organismo. Ahora bien, si se dictase una norma que recoja esta obligación a nivel autonómico, el lugar y efectos del no cumplimiento, e incidiera en el aspecto contractual, sí que procedería el informe de la Comisión por entrar claramente en su ámbito competencial.

III. CONCLUSIONES

A la vista de lo expuesto, la Comisión Consultiva de Contratación, estima lo siguiente:

PRIMERA.- La certificación de obras es el único documento de pago válido a efectos de contratación, considerado como documento de pago a buena cuenta, formalmente insustituible por venir así establecido en la Ley de Contratos del Estado, expidiéndose la misma por la propia Administración, si bien con la conformidad del contratista.

SEGUNDA.- La obligación de expedir factura por cada certificación es una obligación para el contratista de obras, de conformidad con el Real Decreto 2402/1985, de 28 de diciembre, que establece la exigencia de presentar factura por las operaciones económicas derivadas de actividades empresariales o profesionales.

Al conceptuarse el abono de la certificación como un anticipo, la factura ha de presentarse en el momento real del cobro de la certificación o dentro del plazo de los treinta días siguientes.

TERCERA.- En ningún momento la expedición y presentación de factura completa puede condicionar el pago de la certificación correctamente presentada, pues lo contrario supondría perturbar el normal desarrollo de la ejecución de obra.

CUARTA.- La exigencia de este documento se trata de un requisito externo a la contratación, y la determinación del órgano que deba exigir la factura y velar por su presentación es una cuestión interna de la Administración sobre la que no puede pronunciarse la Comisión por quedar fuera de su ámbito.

Es cuanto se ha de informar.