

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ064188

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 334/2016, de 21 de julio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 109/2014

SUMARIO:**IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Devengo. Prestaciones de servicios.**

Ejecuciones de obra con aportación de materiales. Los contratos y las facturas aportadas por la recurrente apuntan a que la entrega de las obras se produjo con la expedición de las facturas. Es decir, a lo largo del desenvolvimiento del contrato se iban produciendo entregas parciales de las obras, facturadas mensualmente, y correspondientes a los resultados de la medición prevista en los contratos tipo suscritos con los subcontratistas. En los mismos se indicaba, en relación a los «Medios de pago», que «*La conformidad de la factura con los términos de la cláusula anterior -relativa precisamente al procedimiento de medición de los trabajos efectuados cada mes y a la emisión de la factura correspondiente- representa la puesta a disposición de X de los trabajos ejecutados*». Pues bien, sin desconocer la posibilidad de que en realidad pudiera -como supone la Administración tributaria- expedirse mensualmente la factura sin tener lugar la puesta a disposición de la parte de obra reflejada en la misma, es decir, actuarse una suerte de automatismo desconectado de la verdadera entrega y, por tanto, no tener lugar el devengo del Impuesto al faltar el presupuesto del art. 75.Uno.2º Ley 37/1992 (Ley IVA), esta conclusión, atendido el principio de prueba que sin duda constituyen los referidos documentos, debiera tener un sustrato fáctico añadido favorable a la posición de la Administración tributaria que falta absolutamente. De este modo, hay que considerar que la invocación del art. 105 Ley 58/2003 (LGT) contenida en la resolución impugnada, y a cuya aplicación se remite también el TEAC en relación a la carga de la prueba de los hechos en que se pretende justificar el derecho a la deducción, resulta ineficaz pues existe ese principio de prueba y falta, por contra, cualquier otro elemento probatorio que ponga de manifiesto que la puesta a disposición no se produjo. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 21 de julio de 2016, recurso nº 103/2014 (NFJ064002)].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.Uno.2.º.

Código Civil, arts. 1.255 y 1.592.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

PONENTE:*Don Francisco de la Peña Elías.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000109 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01394/2014

Demandante: SOCIEDAD ANÓNIMA TRABAJOS Y OBRAS

Procurador: D. ADOLFO MORALES HERNÁNDEZ SANJUÁN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintiuno de julio de dos mil dieciséis.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 109/14 promovido por el Procurador D. Adolfo Morales Hernández Sanjuán actuando en nombre y representación de SOCIEDAD ANÓNIMA TRABAJOS Y OBRAS contra la Resolución dictada con fecha 17 de octubre de 2013 por el Tribunal Económico Administrativo Central en procedimiento de liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2005 y 2007, importe a ingresar de 788.158,95 euros. Habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dictase sentencia por la que se acuerde " ... la anulación de la resolución del TEAC de 17 de octubre de 2013 que en el mismo se recurre, así como la anulación de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2007, practicada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 16 de junio de 2011, que la resolución del TEAC ha venido a confirmar, o, subsidiariamente, si dicha anulación no fuera acordada o lo fuera parcialmente, acordar la práctica de liquidación provisional del impuesto sobre el valor Añadido de los ejercicios en que las deducciones de I IVA no admitidas en los ejercicios 2005 a 2007 resultaban deducibles y la devolución de los importes correspondientes".

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

Tercero.

Habiendo quedado el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 13 de julio de 2016, teniendo así lugar.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

A través de este proceso impugna la entidad actora la Resolución dictada con fecha 17 de octubre de 2013 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta, en única instancia, contra el acuerdo de liquidación aprobado con fecha 16 de junio de 2011 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2005 a 2007, importe a ingresar de 788.158,95 euros.

Como antecedentes de interés para resolver el litigio merecen destacarse, a la vista de los documentos que obran en autos y de los que integran el expediente administrativo a los mismos incorporado, los siguientes:

1.- Con fecha 17 de junio de 2009 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT notificó a la empresa recurrente el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación, entre otros conceptos, al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2005, 2006 y 2007. La empresa recurrente desarrollaba como actividad en los referidos períodos la de construcción de toda clase de obras.

2.- Tras los trámites que refleja el expediente administrativo, el 16 de junio de 2011 se dictó acuerdo de liquidación definitivo que confirmaba la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, con importe a ingresar de 788.158,95 euros de los cuales 648.992,69 euros correspondían a la cuota tributaria y 139.166,26 euros a intereses de demora.

3.- El criterio adoptado por la Inspección en este acuerdo parte de la necesaria disminución de las cuotas del IVA declaradas como deducibles por la entidad en los ejercicios inspeccionados correspondientes a facturas recibidas por ejecuciones de obra con aportación de materiales en las que a 31 de diciembre de 2007 no se había producido aún el devengo del impuesto, entendiéndose que esta circunstancia concurría cuando, a esa fecha, las obras no habían sido puestas a disposición del dueño de la obra, ni se había efectuado el pago de las mismas, teniendo presente lo dispuesto en el artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992, del IVA. Estas cuotas se correspondían con la adquisición por la entidad actora de ejecuciones de obra con aportación de materiales llevadas a cabo por subcontratistas de la misma. Detectaba la Inspección que la entidad, en esta clase de ejecuciones de obra, procedía a la deducción de las cuotas por las facturas expedidas mensualmente por los subcontratistas y que coincidían con las certificaciones parciales de obra que iban siendo facturadas a medida que ésta avanzaba, aun cuando no se hubiera pagado efectivamente el precio que constaba en las facturas. Rechaza que la mera expedición de las mismas pudiera determinar el devengo del IVA cuando no estaba acreditada la puesta a disposición. En apoyo de su interpretación destaca, además, la Inspección que, tras analizar las cláusulas tipo del contrato aportado al efecto, lo que se desprende de las mismas es que la entidad pretendía que las facturas que mensualmente recibía de sus contratistas implicasen, por sí solas, la entrega de la parte ejecutada y medida del contrato que dio lugar al importe facturado, lo que a su juicio supone que se confunda la medición y la facturación con la entrega y puesta a disposición de la obra parcialmente ejecutada. Y concluye que la entidad no ha aportado documentación acreditativa de la entrega parcial al margen de las referidas facturas mensuales.

4.- Frente a dicha liquidación presentó la interesada reclamación económico administrativa ante el TEAC, que la desestimó por resolución de 17 de octubre de 2013, contra la que interpuso finalmente SOCIEDAD ANÓNIMA DE OBRAS Y CONTRATOS (SATO) el recurso contencioso-administrativo que dio origen a este proceso.

Segundo.

La cuestión central que plantea el litigio se reduce entonces a determinar cual sea el momento de devengo del IVA en relación a los servicios prestados por los subcontratistas de los que se valía SATO para llevar a cabo la obra encargada a esta entidad por otra u otras empresas, las promotoras, a cuyo favor había de realizar la recurrente la entrega definitiva.

Esta cuestión ha de abordarse recordando que el devengo del impuesto se produce en estos casos, conforme al artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y cuando se trate, como ocurre aquí, de ejecuciones de obra con aportación de materiales, "... en el momento en que los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra".

Como anticipábamos, la liquidación recurrida obedece a que la Administración tributaria ha considerado que procedía disminuir el importe de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido declaradas como deducibles en el ejercicio 2007 en 648.992,69 euros, correspondientes a facturas recibidas por ejecuciones de obras con aportación de materiales en las que, a 31 de diciembre de 2007, y a juicio de la Inspección, no se había producido el devengo del impuesto en la medida en que las mencionadas obras no se habían puesto a disposición de la entidad recurrente, ni se había efectuado el pago de las mismas.

Por ello, el fundamento de la regularización actuada radicaría en que, en el momento en el que el obligado tributario ejercita la deducción del IVA soportado, éste aún no se habría devengado con arreglo al transcrito

artículo 75.Uno.2º de la Ley del IVA , pues no había tenido lugar la puesta de las obras a disposición de SATO, ni el pago de su contraprestación.

Incide la liquidación en que el citado artículo dispone que en las ejecuciones de obra con aportación de materiales, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará "en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra", añadiendo el apartado dos que "no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen 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 por los importes efectivamente percibidos (...)". Y de ello deduce que, como regla general, el devengo del IVA en las ejecuciones de obra con aportación de materiales se produce con la puesta a disposición del cliente de la obra que ha de ser ejecutada, siempre que no existan pagos efectuados con anterioridad a esta puesta a disposición, puesto que en caso de que éstos se produzcan, de acuerdo con el apartado dos, el impuesto se devengará en el momento del cobro por los importes efectivamente percibidos.

Es, asimismo, eje central de la decisión impugnada la consideración de que la mera expedición de las certificaciones de obra no determina el devengo del IVA, citando en apoyo de esta interpretación diversos pronunciamientos del TJUE y del Tribunal Supremo remitiéndose, en cuanto a este último, a su sentencia de 29 de abril de 2004 en la que señalaba que "Se entiende, pues, que, en los contratos de ejecución de obra, la entrega o puesta en posesión del dueño no se produce hasta que la obra se finaliza, por lo que los cobros de certificaciones son pagos anticipados".

Tras realizar algunas consideraciones sobre la posibilidad de realizar entregas parciales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la resolución, no obstante ponderar las alegaciones formuladas por la entidad que califica de aparentemente razonables, pero que "... no coinciden, sin embargo, ... con la realidad que se desprende de lo comprobado en el expediente, ni del contenido del contrato-tipo, ni de la actuación de la empresa en su cumplimiento", concluye lo siguiente: "no es que la Inspección niegue que tales entregas parciales puedan existir, lo que niega es que la entidad haya probado que en los supuestos objeto del ajuste se haya efectuado la transmisión de las obras en los términos indicados. (...) En definitiva, en contra de lo que afirma la entidad, a juicio de esta Oficina, lo que se deriva del Clausulado del contrato tipo utilizado para regular las relaciones de SATO con sus proveedores es que, por más que se pretenda otra cosa, SATO no recibe las obras según van siendo facturadas, y, por otra parte, tampoco ha aportado prueba alguna de que así sea, ni documentos de recepción provisional, ni de recepción de fases terminadas, ni otra evidencia similar".

Entiende así que el momento en que se considera devengado el impuesto en las operaciones controvertidas no puede ser otro que aquel en que la obra terminada se ha puesto en poder y posesión de SATO con ocasión de la recepción definitiva de la misma, en los términos del contrato, y una vez aceptadas en cuanto a su cantidad, calidad y corrección y devueltas las garantías prestadas y las retenciones efectuadas previamente, destacando que el obligado tributario reconoce, tal y como se prevé en el contrato, la existencia de una recepción definitiva de las obras.

Estos son, en síntesis, los argumentos en lo que se sostiene la liquidación, ratificados por el TEAC y que reproduce también el Abogado del Estado en su contestación a la demanda.

Frente a ellos, parte la recurrente en la fundamentación jurídica de su demanda de la relación contractual existente entre SOCIEDAD ANÓNIMA DE TRABAJOS Y OBRAS y los industriales subcontratistas, relación contractual que aborda de manera expresa el momento y régimen jurídico de la entrega o puesta a disposición de la obra ejecutada por los mismos.

De los acuerdos suscritos destaca la cláusula, consignada en sus contratos tipo, en la que se indica que "La conformidad de la factura con los términos de la cláusula anterior representa la puesta a disposición de SATO de los trabajos ejecutados", de lo cual deduce que las partes pactaron que la referida conformidad al contenido de la factura implicaría la recepción parcial de las obras y la consiguiente adquisición por SATO de la posesión y poder de la obra con todas las facultades inherentes a dicha situación.

Insiste en que las cláusulas del contrato tipo referentes a las garantías abundan en el mismo sentido al establecer que "Con independencia de la puesta a disposición de SATO, de los trabajos realizados por el INDUSTRIAL, y para garantizar los mismos, SATO practicará una retención en la facturación de los trabajos del 5%..." , ratificando de este modo la existencia de la puesta a disposición, además de determinar el inicio del período de garantía de los trabajos, lo que supone un signo claro de transmisión. Denuncia en este punto la absoluta falta de análisis por la Inspección de los contratos, facturaciones y obras reales que le habría impedido constatar que el objeto de los contratos quedaba referido, en la mayor parte de los casos, a suministros y ejecuciones de obra determinados por unidades o medidas y no por la ejecución de una obra completa contemplada como una obligación de resultado sobre un todo indivisible.

Sostiene que las facturas se corresponden, en buena parte de los supuestos, con hitos individualizables de obras e incluso con la totalidad de los trabajos contratados, en ciertos casos.

En el mismo sentido, pone de relieve que "la facturación mensual no comporta que se emitan mensualmente facturas, como puede apreciarse viendo la relación elaborada por la Inspección, sino solo que, mensualmente, se hacen verificaciones y mediciones de la obra ejecutada y, si se han concluido unidades de obra

facturables con los requisitos que fijan los contratos, se procede a su aceptación y facturación". Recuerda que, en esta materia, es de aplicación la libertad de pactos que ampara el artículo 1.255 del Código Civil y que habría dado lugar a una regulación contractual completa sobre el cómo y el cuándo de las entregas parciales identificable, por otra parte, con una figura típica de la ejecución de obra por piezas o por medida prevista en el artículo 1.592 del mismo Código .

Hechas estas consideraciones sobre la particular regulación contractual contenida en los acuerdos suscritos entre la actora y sus subcontratistas, aborda la demandante el análisis del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en los casos de entregas parciales de ejecuciones de obra y, sobre la base de lo establecido en el artículo 75.Uno.2º, declara que se ha generado una situación que califica de insólita en cuanto a la posición mantenida por la Administración pues, dice, "proveedor y repercutido mantienen el mismo criterio sobre el momento del devengo del IVA, a la vista del contrato que les vincula, y la Administración ha recibido el ingreso del IVA en el mismo período que la recurrente se lo ha deducido, pero pretende no admitir la deducción del IVA por parte de quien ha soportado la repercusión, sin efectuar la devolución del importe repercutido al proveedor (que hubiera correspondido a SATO, por soportar la repercusión) cuyo criterio de devengo sí ha aceptado" , lo que relaciona con el principio de neutralidad del impuesto que ve vulnerado al operarse en la práctica un impedimento a la deducción del IVA soportado.

Critica la conclusión de la Administración tributaria porque, sostiene, en todas las entregas parciales se alude a unidades y a trabajos terminados con las condiciones en calidad y cantidad previstas en el contrato; y, por otra parte, el concepto de hito parcial de la obra nada tiene que ver con la puesta a disposición, que es posible, a su juicio, siempre que se trate de partes de obra susceptibles de ser entregadas para que continúe sobre ellas la construcción.

En la demanda se destaca además (fundamento jurídico tercero) el derecho a la deducción del IVA soportado como uno de los elementos esenciales del impuesto, principio fundamental del sistema común de IVA fijado por la legislación europea, remitiéndose a la Sexta Directiva (artículos 17 y 18) y a la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de la Unión Europea de 28 de noviembre de 2006 (artículos 167 y 168), así como a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , artículos 92 y siguientes. Y denuncia la infracción de este principio por cuanto "los actos administrativos recurridos han impedido la deducción del IVA soportado por SATO en el período en que ha sido repercutido por sus proveedores -y en cualquier otro período impositivo- y la Administración Tributaria tampoco ha realizado de oficio, como sería preceptivo por derivar de su propia actuación, la devolución del ingreso indebido repercutido a SATO, y la ha rechazado, igualmente, cuando ha sido solicitada por SATO por imposición de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y como única vía para hacer valer su derecho".

Insiste en el necesario respeto a los principios de proporcionalidad, efectividad y neutralidad en la actuación administrativa, y nuevamente advierte de su infracción al mantener la Administración dos criterios de devengo respecto de las mismas operaciones, el que favorece más en cada uno de los casos a la Administración misma, pues para el IVA repercutido y su ingreso ha tenido en cuenta el criterio de las facturas, y para la deducción del IVA soportado acoge un criterio diferente que conduce a denegar la deducción. Y recuerda que, con la actuación administrativa, se ha impedido, además, el derecho a la deducción "en ejercicio alguno" de las cuotas de IVA soportadas en la facturación de los proveedores.

Otro de los fundamentos de la demanda se refiere a la necesidad de practicar una regularización completa del IVA afectado por la actuación inspectora, que de ningún modo entiende se ha producido no obstante lo sostenido por el TEAC al razonar que "la Administración tributaria ha regularizado de forma completa la situación del obligado tributario en relación con la obligación objeto de las actuaciones de comprobación en investigación de los ejercicios 2005 a 2007, teniendo en cuenta en dicha regularización los aspectos tanto favorables como desfavorables para el sujeto pasivo"; lo que supone considerar que la regularización íntegra queda en realidad circunscrita al período temporal que abarca la Inspección sin que pueda tener ningún efecto en otros períodos impositivos aunque el motivo de la regularización sea precisamente la exclusiva imputación temporal de determinadas partidas tributarias. Es por ello por lo que mantiene que no se da respuesta a la pretensión de SATO dirigida a que se garantizase su derecho a la deducción del IVA practicando una liquidación provisional de los ejercicios en que la Inspección considerase procedente la deducción en lugar de aquellos en los que había soportado la repercusión. Y critica la respuesta ofrecida a este argumento, según la cual "la situación de perjuicio económico alegada por la entidad (se impide la deducción del IVA soportado en el ejercicio en el que se ha efectuado pero no se corrige la autoliquidación del período en que la Administración considera devengado el tributo correcto, por no ser objeto de comprobación inspectora, que no abarca todo el período regularizado hasta la fecha de liquidación) es causada única y exclusivamente por la incorrecta actuación del obligado tributario, por lo que difícilmente cabe aceptar su alegación". Pues considera que es contrario a derecho que la Administración, obligada a liquidar el impuesto con sometimiento pleno al principio de legalidad, equidad e interdicción de la arbitrariedad, practique una regularización de forma incompleta, eliminando la deducción del IVA repercutido en un período sin devolver el importe ingresado por el proveedor, ni regularizar las deducciones del período en que se consideraban procedentes las mismas, e incluso girando intereses de demora hasta la fecha de liquidación

cuando es lo cierto que las cantidades eran deducibles, rompiendo el principio de neutralidad del impuesto y ocasionando una distorsión en la actividad económica de la reclamante que califica de "enorme trascendencia".

Dedica la entidad recurrente los fundamentos sexto y séptimo de la demanda a la acreditación del momento del devengo del IVA, así como a la concreta proposición de prueba formulada en la reclamación económico-administrativa.

Sobre estas cuestiones, las alegaciones de la demandante gravitan en torno a la relevancia de los contratos suscritos con los subcontratistas en cuanto a las unidades o medidas a ejecutar y en cuanto a los suministros y servicios a realizar, así como respecto de la facturas, que se corresponderían en todo caso a las unidades contadas o medidas entregadas y aceptadas.

Rechaza que el hecho de que las garantías no hayan sido devueltas constituya, como considera la AEAT, un indicio de la falta de terminación de las obras, suponiendo, por el contrario, que la existencia del depósito en garantía es prueba directa de su realización y puesta a disposición del contratista principal por cuanto la garantía surge de la necesidad de mantener indemne al contratista de los defectos ocultos de la obra y presupone necesariamente su terminación y entrega.

También se opone a considerar probada la entrega solo en el momento de la recepción definitiva por el promotor de la obra. Mantiene en este sentido la necesaria distinción ente la vinculación del promotor con el contratista y la que une a éste con los subcontratistas. Por ello, la referencia que en los contratos suscritos con los subcontratistas se hace a la recepción definitiva no tendría nada que ver con la entrega de sus obras, sino con la liquidación definitiva de sus derechos y obligaciones económicas. Razona que la obra de los subcontratistas se incorpora en un momento u otro a la obra principal hasta su completa terminación, y solo puede producirse la entrega del contratista principal al promotor cuando el primero ha completado toda la obra y puede disponer de ella. De lo que concluye que la documentación de la recepción definitiva nunca podría ser prueba de la fecha de puesta a disposición del subcontratista porque, precisamente, el contratista puede entregar la obra completa al promotor porque ya han sido ejecutadas y transmitidas a él precisamente todas la distintas unidades que componen la obra acabada.

Manifiesta la insuficiencia del recurso al artículo 105 de la Ley General Tributaria en orden a la carga de la prueba a que acude el TEAC destacando, por contra, que la aportada por la recurrente, constituida por las facturas y los contratos firmados con los subcontratistas, constituye una prueba suficiente, calificando de "diabólica, por inexistente", a la prueba que le exige la Administración, consistente en documentos de recepción definitiva o provisional de los trabajos de los subcontratistas, que nunca se emitieron.

Por último, se refiere a la prueba denegada por la Administración y que fue propuesta en la reclamación económico-administrativa, dirigida a constatar las actuaciones relativas al IVA llevadas a cabo por los subcontratistas, y que pondrían de manifiesto la existencia de fechas distintas para el devengo del impuesto repercutido en las facturas cuya deducción rechaza la Inspección. Denuncia que la prueba había sido ya solicitada sin éxito en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, y destaca su importancia pues evidenciaría, a su juicio, la reiterada contradicción de la Administración en sus actuaciones respecto del devengo de las mismas operaciones cuando se trata del ingreso del IVA repercutido y cuando se trata de la deducción de ese mismo IVA.

Tercero.

Para pronunciarnos sobre la procedencia de la pretensión actora, que se asienta en los prolijos argumentos que acabamos de exponer, conviene destacar algunas circunstancias que cobran particular relevancia en este asunto, una vez centrada la cuestión en la determinación del momento del devengo del IVA.

Partiendo de la norma especial sobre el devengo del impuesto cuando se trata de ejecuciones de obra con aportación de materiales contenida en el transcrito artículo 75.Uno.2º de la Ley del IVA , y resultando incontrovertido que la prueba documental acreditativa de la puesta a disposición que aportó la recurrente está constituida por los contratos suscritos con los subcontratistas y por las facturas expedidas por éstos, debemos hacer las siguiente consideraciones:

- Tales documentos apuntan a que la entrega de las obras se produjo con la expedición de las facturas. Es decir, a lo largo del desenvolvimiento del contrato se iban produciendo entregas parciales de las obras, facturadas mensualmente, y correspondientes a los resultados de la medición prevista en los contratos tipo suscritos con los subcontratistas (el "industrial", en dichos contratos). En los mismos se indicaba, en relación a los "Medios de pago", que "La conformidad de la factura con los términos de la cláusula anterior -relativa precisamente al procedimiento de medición de lo trabajos efectuados cada mes y a la emisión de la factura correspondiente- representa la puesta a disposición de SATO de los trabajos ejecutados". Sin desconocer la posibilidad de que en realidad pudiera, como supone la Administración tributaria, expedirse mensualmente la factura sin tener lugar la puesta a disposición de la parte de obra reflejada en la misma, es decir, actuarse una suerte de automatismo desconectado de la verdadera entrega y, por tanto, no tener lugar el devengo del impuesto al faltar el presupuesto

del artículo 75.Uno.2º, esta conclusión, atendido el principio de prueba que sin duda constituyen los referidos documentos, debiera tener un sustrato fáctico añadido favorable a la posición de la Administración tributaria que falta absolutamente. De este modo, consideramos que la invocación del artículo 105 de la Ley General Tributaria contenida en la resolución impugnada, y a cuya aplicación se remite también el TEAC en relación a la carga de la prueba de los hechos en que se pretende justificar el derecho a la deducción, resulta ineficaz pues existe ese principio de prueba y falta, por contra, cualquier otro elemento probatorio que ponga de manifiesto que la puesta a disposición no se produjo.

- Directamente relacionado con lo anterior, ha de decirse, en primer lugar, que la necesaria identificación de la puesta a disposición, determinante del devengo, con la recepción definitiva de la obra que requiere la Administración, no puede admitirse. Si la recepción definitiva se refiere a la que se hace a favor del promotor de la obra, carece de todo sentido. La propia dinámica de la construcción requiere que se produzcan entregas por los subcontratistas de las unidades de obra que vayan concluyendo a medida que avanzan en sus trabajos. Y el asignado a un subcontratista ha de estar ejecutado y entregado -puesto a disposición- para continuar con los siguientes: piénsese en los que se llevan a cabo al inicio del proceso, como pueden ser los movimientos de tierra, excavaciones, cimentaciones, instalación de grúas, etc. Tampoco cabe exigir la recepción definitiva por el mismo contratista, en este caso SATO, de los ejecutados por los subcontratistas. Y es que nada impide que se vayan entregando unidades de obra a medida que se concluyan, y que dicha entrega implique, en efecto, la puesta a disposición que determina el devengo.

- El hecho de que no se hubiera producido la devolución de garantías al industrial subcontratista no implica, en contra del criterio de la AEAT, que no exista la puesta a disposición. Coincidimos en este punto con las manifestaciones de la demandante acerca de la finalidad a la que sirven dichas garantías y que lleva a concluir que, antes al contrario, deben mantenerse en poder del contratista para cubrir responsabilidades por los posibles defectos ocultos de la obra después de su entrega, por lo que presupone ésta. No puede pasar desapercibido en este punto el argumento expuesto en la demanda acerca de los casos en que existía acta de abandono de las obras por el subcontratista. En tales supuestos, la Administración ha admitido la existencia de la puesta a disposición pese a que la devolución de las garantías se produjo después.

- Particular relevancia ha de atribuirse al argumento relativo al criterio seguido por la Administración en cuanto al devengo del impuesto en el caso de los subcontratistas y el ingreso por los mismos del IVA repercutido a SATO. Le asiste la razón cuando denuncia que la Administración tributaria mantiene dos posiciones distintas respecto del devengo del IVA generado en una misma operación, pues admite el de la expedición de las facturas para el ingreso del impuesto por los subcontratistas, pero lo rechaza cuando la entidad demandante pretende deducirse el IVA soportado. Esta circunstancia, denunciada ante el TEAC, no mereció sin embargo respuesta alguna por parte de este Tribunal, y tampoco es abordada por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda pese a suponer, en definitiva, que la puesta a disposición de la parte de obra que documenta la factura ha existido en un caso (para justificar el ingreso por el subcontratista del IVA repercutido a SATO) y no ha existido en otro (para amparar la deducción pretendida por la empresa demandante, que soportó la cuota correspondiente).

- Si, como venimos razonando, la prueba documental (facturas y contratos) constituye un indicio no desvirtuado de contrario que apoya que la expedición de la factura coincide con la puesta a disposición de la parte o medida de obra que documenta y, por ello, con el devengo del impuesto, esta interpretación ha de verse reforzada si atendemos a los principios básicos que inspiran la regulación del IVA y, entre ellos, y particularmente, el de neutralidad del impuesto al que sirve el derecho a la deducción. Principio que la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2016, rec. 1556/2014 califica como "la clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero de 1985 , Rompelman (268/83 , apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87 , apartado 15), 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/96 , apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 , apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C- 78/00 , apartado 30....". En efecto, la negativa de la Administración a la deducción de las cuotas soportadas afecta a este principio pues impide que el sujeto pasivo pueda resarcirse del IVA que se le ha repercutido, y ello bajo un argumento que resulta insuficiente, en atención a lo expuesto, con la consecuencia de resultar gravado por una operación que debiera serle neutral. Pero es que, al mismo tiempo, tampoco se le ha posibilitado la deducción en ejercicios posteriores, pretensión planteada subsidiariamente en la reclamación económico-administrativa en la que se interesaba con ese carácter "la práctica de nueva liquidación que suponga la regularización completa del IVA correspondiente a las facturas incluidas en el acuerdo de liquidación, practicando las liquidaciones provisionales oportunas de los períodos impositivos en los que resulte procedente la deducción del IVA regularizada". Esta petición, amparada en el principio de regularización completa que invoca la demandante con apoyo en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, y que fue rechazada por el TEAC en atención al concreto período objeto de comprobación, entendemos que cobra particular intensidad cuando se apoya en un acto propio de la Administración que, en el mismo período al que afectaban las actuaciones de comprobación e investigación, sí

asumió el devengo de las cuotas controvertidas para ser ingresadas por los subcontratistas, devengo que rechaza a los efectos de su deducción por la entidad actora.

Razones todas que justifican la estimación del recurso en los mismos términos en que se plantea, es decir, en el de anular la liquidación impugnada que supuso la denegación del derecho a la deducción de unas cuotas de IVA que asistía a la empresa recurrente.

Cuarto.

Las costas de esta instancia habrán de ser satisfechas por la Administración demandada en aplicación de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional .

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Adolfo Hernández Sanjuán actuando en nombre y representación de SOCIEDAD ANÓNIMA TRABAJOS Y OBRAS contra la Resolución dictada con fecha 17 de octubre de 2013 por el Tribunal Económico Administrativo Central en procedimiento de liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2005 y 2007, importe a ingresar de 788.158,95 euros, debemos anular y anulamos dicha resolución, por ser contraria al ordenamiento jurídico.

Con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que cabe recurso de casación preparándolo ante esta Sala mediante escrito que habrá de presentarse en el término de diez días a contar desde el siguiente a su notificación, y previa la constitución del correspondiente depósito, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 07/09/2016 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.