



La Sexta Directiva sobre el IVA

Balance de veinticinco años de vigencia

El devengo y la realización del hecho imponible

La base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios

El lugar de realización del hecho imponible

Compatibilidad del IVA con otros impuestos

La Sexta Directiva y la Sociedad de la información

El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia



Devengo y realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido



por Antonio María López Molino

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

y José Manuel Pérez Lara

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA COMUNITARIA

El título VII de la Sexta Directiva (1), bajo la rúbrica, "*Devengo y exigibilidad del impuesto*", dedica un artículo, el diez, a la regulación del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Aspecto fundamental en la aplicación de cualquier tributo, debido a que una vez concretado el devengo surgen unas consecuencias jurídicas que son básicas, como son: es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible en su integridad, siendo ese momento el que se utilizará para determinar el sujeto pasivo realizador del hecho imponible, para determinar la legislación vigente aplicable, y además, el momento del devengo va a condicionar el cumplimiento de las obligaciones de declaración y pago del impuesto, junto con el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas por repercusión y el derecho a la devolución de las cuotas soportadas que excedan de las repercutidas; por tanto, producido el devengo, nace la obligación de ingresar el impuesto con independencia de que haya sido repercutido o de que se haya cobrado por el sujeto pasivo.

En el IVA, al ser un impuesto de carácter instantáneo (2) -se devenga tantas veces como operaciones concretas sujetas se realicen-, de liquidación periódica -la cuota a ingresar se obtiene del conjunto de operaciones realizadas durante el período de declaración-, la fijación del momento del devengo conlleva el nacimiento de tres relaciones jurídicas, por un lado, la típica, el realizador del hecho imponible se convierte en deudor de la obligación tributaria frente a la Administración, por otro lado, el realizador del hecho imponible debe repercutir el impuesto al destinatario de los bienes o servicios, y éste tiene el deber de soportarlo y, por último, debe efectuar la liquidación del impuesto recogiendo todas las operaciones que se hayan devengado durante el período de liquidación, -

(1) Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1997 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común. IVA. Base imponible uniforme. (77/388/CEE). DOCE, L.145, de 13 de junio (Ed. Esp. 09, vol.1), de 1977.

(2) STC 126/1987, de 16 de julio, (RTC 1987, 126): "*mientras en los hechos imponibles instantáneos el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado*".

normalmente, los últimos tres meses-, con independencia de que se haya materializado la repercusión del impuesto o no (3); o materializado, se haya obtenido su cobro, junto con otros deberes formales.

Volviendo a lo regulado en el artículo 10 de la Sexta Directiva, se establece una regla general para el devengo del IVA, así para la entregas de bienes, el devengo coincidirá con el momento de la entrega, mientras que para las prestaciones de servicios, coincidirá el devengo con el momento en que se prestan.

Para luego establecer una serie de reglas especiales para los supuestos de pagos anticipados, estableciendo el devengo en el momento del pago; es decir, se anticipa el devengo al momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas y no al momento de la entrega o de la prestación del servicio (4).

Para la operaciones de tracto sucesivo, al ir repitiéndose de forma continuada en el tiempo la entrega de bienes o la prestación de servicios se hace necesario fijar el momento en que se entiende materializado el devengo, haciéndolo coincidir, no con la entrega del bien o prestación del servicio, sino con el momento de la expiración de los períodos a que vayan referidos los pagos, pudiéndose hacer coincidir el devengo con la expiración de un plazo de un año.

Por otro lado, para ciertas operaciones o categorías de sujetos pasivos, los Estados están facultados para establecer la exigibilidad del impuesto, no su

(3) Una empresa que efectúa sus entregas antes del día 25 de diciembre de cada año, pero por necesidades de la propia actividad empresarial, las facturas se expiden posteriormente, dentro de los treinta días siguientes, conllevará la aplicación del tipo impositivo vigente en el momento de la puesta a disposición del adquirente del bien, el 12%, y no del 13%, que exige la Administración tributaria, vigente al momento de expedirse las facturas, debido a que corresponde a operaciones cuyo devengo del impuesto se había producido en el ejercicio económico anterior, STSJ de Cataluña, de 13 de junio del 2001, (JT 2001, 1558).

(4) En el caso de la firma de letras antes de la puesta a disposición, se trata de un pago anticipado, siendo el momento del devengo el momento en que se efectúe el cobro efectivo de cada letra, es decir, cuando el librado pague la letra a su tenedor cualquiera que sea éste, con independencia de las fechas de vencimiento de los efectos. Si el cobro de algún efecto es posterior a la puesta disposición del bien, el IVA se devengará por el precio pendiente, en la fecha de la puesta a disposición. Ni el descuento, ni el endoso, ni la devolución alteran esta regla de cobro. DGT 04/02/1993.

Cuando se efectúen por pagos a cuenta anteriores a la puesta disposición del bien al adquirente, se devenga el impuesto en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos y al tipo impositivo vigente en el momento de dichos cobros. DGT de 11/03/1993.

devengo, en el momento de la entrega de la factura, o en el momento del cobro del precio, o en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo. De esta forma queda claramente diferenciado la posibilidad de establecer dos momentos distintos; uno referente al nacimiento de la obligación tributaria, que determinará entre otras cosas, el sujeto pasivo, la normativa vigente y las operaciones que se van devengando, y otro distinto, que afecta a la propia aplicación del tributo, referente al momento en que dicha obligación nacida debe liquidarse y efectuarse su ingreso ante la Hacienda Pública, que coincidirá con el momento de la exigibilidad del impuesto que se materializa en el correspondiente período de liquidación, abarcando a todas las operaciones devengadas durante ese período, con independencia de otras vicisitudes que se hayan podido dar en las relaciones surgidas desde el devengo entre el sujeto pasivo y el destinatario de los bienes o servicios; por tanto, un primer momento referido a la realización del hecho imponible y, el segundo, al cumplimiento de la obligación de pago frente a la Hacienda Pública.

Desde esta regulación comunitaria se deja a los Estados amplias posibilidades para determinar el momento del devengo del impuesto debido a que partiendo de una regla general, tanto para las entregas de bienes como las prestaciones de servicios, que se desea hacerlo coincidir con la culminación del contrato, para las primeras, cuando el bien se pone en disposición del adquirente, para las segundas, cuando el servicio se ha prestado o ejecutado, pero además, el legislador comunitario desea que el devengo del IVA no se vea afectado por las estipulaciones que las partes puedan fijar en sus contratos, adelantándolo o retrasándolo, por lo que también se tiene en cuenta la forma de pago, así, en el caso de que se efectúen pagos anticipados; es decir, si la contraprestación es antes que la entrega del bien o que la prestación del servicio, el devengo se adelanta a la regla general, situándolo en el momento del primer pago anticipado por su importe. En el caso en que se posponga el pago a un momento posterior, el devengo sigue la regla general y si es de forma continuada o repetitiva en el tiempo, al finalizar la fracción de tiempo referida al pago, apartándose de la regla general.

Esta variabilidad de posibilidades han quedado plasmada en el artículo 75 de la actual LIVA, que ante la aparente sencillez de las reglas generales y de las especiales, se ha tenido que ir elaborando un catálogo de operaciones fijando el momento del devengo de cada una de ellas debido a la amplitud interpretativa de las reglas recogidas, o a *sensu contrario*, la falta de especificación a nivel reglamentario, elaborada tanto por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia, por lo que al acercarnos al devengo del IVA, junto con el enunciado de lo recogido en la norma se hace necesario relatar una relación de operaciones que de

manera reiterada se repiten en cualquier obra dedica a esta cuestión. Situación que, en principio, no podría calificarse como negativa, pero desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, al legislador le ha faltado sensibilidad a la hora de tratar de aclarar las dudas sobre el devengo de IVA que de forma reiterada se han ido producido en el tiempo, y en algunos casos, de forma contradictoria. Un ejemplo de esta situación se localiza en las ejecuciones de obras públicas, como después tendremos oportunidad de comprobar, ha sido necesario el transcurso de 16 años para saber cuando se produce el devengo de estas operaciones recogido en una sentencia del Tribunal Supremo en recurso de casación en unificación de doctrina, para posteriormente el legislador modificar dicha situación, pero todavía sin la suficiente claridad para evitar dudas interpretativas. Con esta situación solamente deseamos constatar la falta de sensibilidad por parte del legislador que en más de una ocasión, ante las dudas interpretativas de determinadas operaciones y ante resoluciones contrapuestas no interviene tratando de aclarar dichas cuestiones, pero además, a veces, cuando lo hace ocurre el efecto contrario.

2. DEVENGO EN LAS ENTREGAS DE BIENES

Ante la simplicidad de la regla general sobre el devengo de las entregas de bienes, coincidente con la transmisión del poder de disposición sobre los bienes, hay que interpretarla, no cuando se transmite el poder de disposición de acuerdo con las fórmulas jurídicas de transmisión de la propiedad, sino que se refiere a la transmisión del poder de disponer de un bien corporal como propietario; esto es, aunque el adquirente no sea el propietario, si recibe el poder de disponer del bien como si fuera el propietario, aunque no lo sea, se produce el devengo de la operación. De esta forma la STJCE, de 8 de febrero de 1990, afirma que: *“se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien... corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario”*. Por lo que nos encontramos con una definición de entrega de bienes que *“es un concepto unívoco y uniforme para toda la Comunidad con independencia de la distinta regulación en los Estados miembros”* (5). Así, en relación con el otorgamiento de escritura pública, la puesta a disposición se entiende realizada por

disposición legal en el momento de su otorgamiento, salvo que de la escritura se dedujese claramente un momento posterior para la puesta a disposición de la cosa entregada, produciéndose el devengo en el momento en que se efectivamente tenga lugar dicha puesta a disposición del adquirente (6).

2.1. Permutas

En cuanto a las permutas de bienes nos encontramos con dos entregas de bienes, que en el caso de coincidencia en el tiempo su puesta a disposición, en ese momento se producirá el devengo, surgiendo las dudas cuando uno de los bienes se pone a disposición antes del otro, por ejemplo, cuando se permutan solares por pisos de los edificios que sobre aquellos se construyan, en este caso el devengo de ambas entregas, tanto de la presente como de la futura, se produce en el momento del pago anticipado que significa la entrega del solar (7), aunque exista una condición suspensiva, ya que, aunque no se transmita la propiedad, los bienes se ponen en posesión del adquirente. Para las dos partes que intervienen en la operación les significa, para el que entrega del solar, la venta de mismo con cobro aplazado hasta que reciba la obra, (devengo en el momento de la entrega o puesta a disposición del solar al adquirente) y para quien recibe el solar, un cobro anticipado de la venta de la obra ha realizar en el futuro (devengo en el momento del pago anticipado, es decir, entrega del solar). Consecuencia de lo anterior, el devengo de ambas entregas coincide con el momento de la entrega del solar (8), devengándose la totalidad del IVA de ambas operaciones, siempre que el pago anticipado haya significado la totalidad de la contraprestación

(6) DGT de 21/12/1990. RTEAC de 24 de noviembre de 1997, (JT 1998\86) y de 31 de enero de 2001, (JT 2001\1065).

(7) Si la entrega del solar es efectuada por un particular, la operación no está sujeta al IVA si no realiza actividad empresarial o profesional, o realizándola, la entrega se realizara al margen de dicha actividad, estando sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Aunque no existe operación sujeta, la entrega del solar significa un pago anticipado de la futura edificación, operación sujeta al IVA toda vez que se realiza por quien tiene la consideración de empresario a efectos del impuesto, por lo que *“la entrega del solar constituye la contraprestación total o parcial de las futuras entregas de los bajos del inmueble y determinará el devengo del IVA de las entregas de los citados bajos del inmueble”*, contestación de la Consulta núm. V0011-01, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de 07/03/2001.

(8) Esta puesta a disposición se produce en el momento de la recepción del terreno, STSJ de Cataluña de 23 de abril de 2001, (JT 2001\279); STSJ de Cantabria de 24 de mayo de 2001, (JT 2001\761); RTEAC de 7 de febrero de 2001, (JUR 2001\191828); RTEAC de 15 de abril de 1999 (JT 1999\1456); STSJ de Asturias de 10 de enero de 2001, (JUR 2001\186696), o en el momento de la escritura pública de permuta, RTEAC de 24 de noviembre de 1997, (JT 1998\84) y 21 de junio de 1999, (JT 1999\1937).

(5) STSJ de Andalucía (Sevilla), de 27 de noviembre de 2001.

correspondiente a la entrega de lo edificado (9), en el caso de ser parcial, el resto se devengará cuando se produzca otro pago anticipado, en su cuantía, o por la totalidad restante cuando se ponga a disposición del que entrega el solar lo edificado.

2.2. Transmisiones no a título de dueño

En el artículo 75.1.1.º se establece la regla especial para una serie de situaciones que se caracterizan en que se produce la entrega del bien (10) no conllevando aparejada la transmisión de la propiedad hasta un momento posterior, situándose el devengo en el momento en que se pone en posesión del bien al adquirente. Esta situación se produce en dos clases de contratos; por un lado, los contratos de ventas con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, y por otro, los contratos de arrendamiento-venta de bienes o arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes; así, para los primeros se anticipa el devengo al momento de la entrega de la "posesión material, legitimada por el «título» de adquisición" aunque dicho título esté sometido a condición, y para los segundos, el devengo se produce al transformarse la posesión material en posesión a título de dueño (11).

El primer grupo de contratos tienen la consideración de entrega de bienes al tratarse de cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con cláusulas de reserva de dominio, por lo que el devengo se anticipa al momento de la posesión del bien a título de dueño aunque esta última condición queda reservada en favor del transmitente hasta un momento posterior (12), por ejemplo, del pago del último plazo convenido.

En relación con el segundo grupo de contratos, por ejemplo el *leasing*, para entenderse producido el devengo, es necesario constatar dos aspectos: la existencia de un compromiso de compra o el ejercicio de la opción de compra de manera efectiva y vinculante entre el arrendador y el arrendatario, y el

momento de la posesión del bien por parte de arrendador. De esta forma no existirá entrega de bienes en aquellos arrendamientos en que no se ha materializado el compromiso de compra, tratándose de prestaciones de servicios, cediéndose su uso mediante contraprestación periódica (13); mientras sí existirá entrega de bienes y produciéndose el devengo, no en el momento de la entrega de la posesión, sino en el momento en que se ejercita la opción de compra, para aquellos arrendamientos, que recogiendo la posibilidad del compromiso de compra, se ejercita o se compromete formalmente su ejercicio (14) con posterioridad al inicio de la prestación del servicio (15).

2.3. Entregas entre el comitente y el comisionista

El artículo 75.1.3º de la LIVA establece una regla especial para el devengo de las operaciones de mediación sobre bienes para los contratos de comisión de venta y de compra cuando el comisionista actúe en nombre propio (16), en

(13) Siendo operaciones de tracto sucesivo materializándose el devengo a medida en que se producen los vencimientos de las cuotas arrendaticias pactadas.

(14) Es necesaria la existencia de una autorización escrita del arrendador para considerar que el arrendamiento financiero se transforme de un supuesto de prestación de servicios en otro de entrega de bienes. STSJ de Andalucía (Sevilla), de 27 de noviembre de 2001: "En el caso que nos ocupa, ..., visto el contenido del contrato, en el que para realizar cualquier acto de disposición del camión por parte del arrendatario, se precisa autorización escrita del arrendador, para considerar que el arrendamiento financiero se transformó de un supuesto de prestación de servicio o a otro de entrega de bienes, resultaba necesario un compromiso formal documentado por escrito. Lo que no sucedió, por lo que ha de concluirse que nunca hubo la conversión al supuesto de entrega de bienes, porque nunca antes de la deducción, concurrió el requisito ineludible del poder de disposición sobre el camión a favor del arrendatario, lo que sólo era posible por exigencia contractual mediante la documentada autorización".

(15) Una empresa dedicada al alquiler y venta de automóviles celebra una operación con la empresa XX consistente en el alquiler de dos vehículos con opción de compra, obteniendo la posesión de los vehículos el día 1 de marzo, con las siguientes condiciones

1º vehículo: Durante tres años, anualmente, debe satisfacer el importe del alquiler y formaliza el compromiso del ejercicio de la opción de compra, que se materializará finalizado dicho período. En este caso, el devengo se produce el día 1 de marzo, momento de la puesta en posesión del vehículo ya que se entiende producida la entrega debido a que existe un compromiso de compra efectivo y vinculante. Devengándose en ese momento la totalidad del IVA, por lo que los posteriores pagos se efectuarán sin aplicar el IVA.

2º vehículo: Igual que el anterior pero el compromiso del ejercicio de la opción de compra se materializa al segundo año de arrendamiento. En este caso, nos encontramos con una prestación de servicios, y a partir del segundo año, con una entrega de bienes, devengándose en ese momento el IVA restante de la operación, la cuotas de arrendamiento pendiente de vencimiento más el importe del valor residual.

(16) Para los contratos de comisión de venta y de compra, cuando el comisionista actúe en nombre del comitente, no tienen

(9) En este sentido, la contestación de la DGT a la consulta de 12 de noviembre de 1993, citada por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Operaciones Inmobiliarias*, Ed. Aranzadi, Colección: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 24, 2002, págs. 172-173.

(10) En correlación con lo establecido en el artículo 8.dos.4º y 5º de la LIVA.

(11) ABELLA POBLET, Enrique y POZO LÓPEZ, Joaquín de: *Manual del IVA I*, 2ª edición, Ed. Publicaciones Abella, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 1996, pág. 575.

(12) excluidos de esta consideración los contratos de venta sometidos a condición, en este caso se aplicará la regla general del devengo, en el momento de la transmisión de la propiedad, o los contratos estimatorios que les será de aplicación la regla especial recogida en el artículo 75.uno de la LIVA.

correlación con la calificación de entregas de bienes de este tipo de operaciones recogida en el artículo 8 de la LIVA.

Respecto a los contratos de comisión de venta, el legislador considera producidas dos entregas de bienes, cada una gravada por el impuesto, consistente en la transmisión del bien del comitente al comisionista y, por otro, del comisionista al cliente-comprador, aunque el devengo de las operaciones se sitúa en el momento en que el comisionista entrega el bien al comprador; de esta forma se hace coincidir el devengo de las dos entregas de bienes; es decir, la producida entre el comitente y el comisionista que actúa en nombre propio y, la producida entre el comisionista y el cliente. En esta segunda entrega se devengan ambas operaciones debiendo el comisionista emitir en ese momento dos facturas: una dirigida al comitente haciendo constar el precio de venta al cliente-comprador menos el importe de la comisión junto con el IVA soportado-deducible y, por otro lado, otra factura destinada al cliente-comprador, siendo la base imponible del impuesto el precio de bien más el IVA devengado.

La misma regla de los contratos de comisión de venta se aplica para los contratos doctrinalmente denominados estimatorios al especificar el artículo 75.º, segundo párrafo, que las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, señalando que para este tipo de operaciones *“el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente”*.

En las entregas de bienes por expropiación forzosa el devengo del impuesto se produce cuando la finca se ocupa por vía administrativa, con independencia de la fecha en que dicha expropiación haya sido publicada en el BOE (17).

2.4. Ejecuciones de obra

Las ejecuciones de obra pueden ser calificadas como entrega de bienes o prestación de servicios de

la consideración de entregas de bienes sino de prestación servicios, no fijándose una regla especial sobre el devengo de estas operaciones, que será, en todo caso, en el momento en que se entienda prestado el servicio de mediación con independencia del momento de la conclusión de la operación principal, cuando el bien es adquirido por el cliente o el comitente, respectivamente.

(17) DGT de 13/03/1986. Aunque el devengo se produce en el momento de la ocupación de la finca, pero *“al haberse satisfecho el justiprecio en diversos pagos anticipados, el devengo se produjo en el momento de cada pago”*, RTEAC de 23 de marzo de 1995 (JT 1995\634).

acuerdo con la distinción recogida en art.8.Dos.1.º y 11.Dos.6.º de la LIVA. Nos encontramos con las primeras cuando la ejecución de obra tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales y el coste de éstos exceda del 20% de la base imponible de la ejecución de la obra. En esta entrega de bienes, el devengo, como regla general, se produce en el momento de la puesta de la obra a disposición del cliente o cuando la entrega se efectúe conforme a la legislación aplicable. Teniendo la consideración de prestación de servicios cuando el empresario que ejecuta la obra no aporta materiales o cuando los aporta, su coste es inferior al 20% de la base imponible de la ejecución de la obra; para el primer supuesto, el devengo, como tal prestación de servicios se produce el momento en que se ejecuten las obras, mientras que para el segundo, (art.75.Uno.2.º, segundo párrafo), se sigue la regla de las entregas de bienes, en el momento en que se ponga a disposición del dueño de la obra.

2.4.1. Ejecuciones de obra públicas

En el caso de las ejecuciones de obra para las Administraciones Públicas, a partir de la Ley 24/2001, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002, se ha incorporado el apartado 2.bis al artículo 75.Uno de la LIVA, afectando al devengo de este tipo de operaciones, en el sentido de que, con independencia de la distinción anteriormente expuesta entre entrega de bienes o prestación de servicios (18), las ejecuciones de obra pública su devengo se produce en el momento de la recepción de la obra en la forma prevista en el artículo 147 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (19). Esta modificación afecta exclusivamente a las ejecuciones de obra inmobiliaria, al quedar comprendido dicho artículo dentro de la Sección 1ª, rubricada *“Del cumplimiento del contrato de obras”*, del Capítulo Tercero, *“De la extinción del contrato de obras”* y, cuando el destinatario de la operación sea una Administración

(18) Distinción que puede tener su importancia a otros efectos del impuesto, como el tipo de gravamen aplicable, pero que en cuanto al devengo se ha unificado ya que se aplica a las ejecuciones de obra, *“con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas...”*, nuevo apartado 2º.bis del artículo 75.Uno de la LIVA.

(19) Delimitación concreta del devengo valorada positivamente por el Consejo Económico y Social en su Dictamen 3/2001, de 3 de octubre, sobre el proyecto de Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social, considerando que: *“a pesar de que esta modificación vierte mayor claridad sobre el devengo del impuesto para los contratos de ejecución de obra, ésta se limita a la obra pública, por lo que el CES recomienda llegar a una concreción similar para el caso de la obra privada”*, pág.13.

Pública, ya que cuando se trata de una subcontrata del contratista que trabaja para la Administración habrá que estar a la regla general de las entregas de bienes del artículo 75.Uno. 1.º y 2.º de la LIVA.

El devengo de las ejecuciones de obras públicas ha suscitado desde sus inicios una importante polémica, tanto doctrinal, como jurisprudencia, que giraba sobre el momento en que se entendía producido el devengo del impuesto, si era en el momento de la emisión de la certificación de obra realizada, o si era en el momento efectivo del pago. La elección de un momento u otro no es baladí para la empresas constructoras debido a los problemas financieros que puede ocasionar la repercusión del impuesto a incluir en la correspondiente declaración-liquidación trimestral sin haber recibido el pago del mismo. Es decir, era y es frecuente que la Administración se retrase en el abono de los pagos generados por las certificaciones de obras emitidas en relación con la parte de obra realizada. De esta forma, si el devengo del impuesto se sitúa en el momento de la emisión de la certificación, el empresario tiene el deber de repercutir el impuesto e incluirlo en la declaración-liquidación del trimestre aunque no haya percibido el importe del impuesto, esta situación puede significar que la empresa constructora efectúa el ingreso del IVA devengado pero no cobrado, asumiendo, por tanto, financiando el impuesto que la Administración debería haber satisfecho, lo que puede producir importantes problemas financieros a las empresas constructoras. Por otro lado, si el momento del devengo del impuesto lo hacemos coincidir con el abono del precio de cada certificación de obra emitida se evitará el problema anterior, ocasionado por el desfase entre el momento de declaración del IVA devengado y el momento de su percepción por el sujeto pasivo del impuesto.

Siendo éste el trasfondo del problema, la solución dada por el legislador era imprecisa, por lo que los pronunciamientos han girado en torno a las posibilidades anteriores fundamentados con diversos argumentos, aunque desde un principio de manera mayoritaria, los Tribunales (20) se habían decantado

(20) A excepción del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma Valenciana que desde un primer momento el devengo coincide con el de la emisión de la certificación. Ss TSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de julio de 1996 (JT 1996\1032), 26 de septiembre de 1996 (JT 1996\1181), 4 de noviembre de 1997 (JT 1997\1575), 15 de julio de 1998 (JT 1998\1261), 15 de septiembre de 1998 (JT 1998\780), 18 de septiembre de 1998 (JT 1998\1380), 7 de abril 2000 (JT 2000\1485), 18 de abril de 2000 (JT 2000\630), 30 de marzo de 2001 (JT 2001\1453), 2 de julio de 2001 (JT 2001\1827), 27 de abril de 2001 (JUR 2001\1273850) y 14 de diciembre de 2001 (JUR 2001\70171), junto con la STSJ de Andalucía, Granada, de 27 de diciembre de 1999 (JT 1999\2015), además de la SAN de 18 de febrero de 2000 (JT 2000\830) y STS de 5 de marzo de 2001 (RJ 2001\1529), en unificación de doctrina.

El devengo se produce en el momento de recepción provisional de las obras, con independencia de cuándo se realice

por situar el momento del devengo del IVA de las certificaciones de obra en el momento de su pago, al considerar que la emisión de dichas certificaciones no existe recepción de la obra ejecutada, calificándose su pago como un pago anticipado (21), aunque la situación dio un giro cuando el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de marzo de 2001, opta por el devengo en el momento de la certificación, al considerar que su expedición conlleva la recepción de la parte de obra certificada.

Es sorprendente cómo después de 16 años de aplicación del impuesto (22), no se haya tenido

el pago de la certificación correspondiente a la liquidación provisional, RTEAC de 10 de febrero de 1999, (JT 1999\363), SAN de 24 de mayo de 1996, (JT 1996\921); STSJ de Cataluña, de 27 de julio de 2001, Rev. Gaceta Fiscal, núm. 206, febrero, 2002, págs. 107 y 108, o JT 2001\1671).

(21) Devengo en el momento del cobro de la certificación y no en el de la expedición, RTEAC de 6 de octubre de 1993 (JT 1993\1494), de 25 de mayo de 1994 (JT 1994\835), 6 de junio de 1996 (JT 1996\985), 13 de marzo de 1997 (JT 1997\473), 25 de junio de 1997 (JT 1997\1038), 24 de junio de 1998 (JT 1998\1584), de 27 de mayo de 1999 (JT 1999\1371), 21 de marzo de 2001 (JT 2001\802) 25 de abril de 2001 (JT 2001\881); Ss TSJ de Castilla-La Mancha de 24 de octubre de 1997 (JT 1997\1417), 21 de febrero de 2000 (JT 2000\243); Ss. TSJ de Madrid, de 4 de diciembre de 1997 (JT 1997\1561), de 15 de febrero de 1998 (JT 1998\307), de 26 de febrero de 1998 (JT 1998\219), de 2 de abril de 1998 (JT 1998\711), de 8 de abril de 1999 (JT 1999\615), de 14 de junio de 2000 (JUR 2000\305008), 20 de noviembre de 2001 (JUR 2001\130686), de 29 de noviembre (JUR 2001\130688), 31 de febrero de 2001 (JUR 2001\133445), de 28 de marzo de 2001, (JUR 2001\221973), de 28 de marzo de 2001, (JUR 2001\221974); Ss. TSJ de Andalucía, Sevilla de 22 de abril de 1999 (JT 1999\1327), 1 de febrero de 2001 (JT 2001\729), 8 de febrero de 2001 (JUR 2001\162315), 15 de febrero de 2001 (JUR 2001\162391); Ss. TSJ de Cataluña de 5 de mayo de 2000 (JT 2000\1679), SAN de 27 de octubre (JUR 2001\17136).

En este sentido, "El IVA en la contratación de obras públicas. Devengo y problemas por las sucesivas elevaciones de los tipos de gravamen del impuesto. [(Comentario a la RTEAC 6 octubre 1993 (JT 1999\1494)]. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Vol. III, 1993, Parte Presentación, págs. 948-949, afirmando que "los abonos de las certificaciones que se van expidiendo a lo largo de la ejecución de una obra pública tienen el carácter de pagos anticipados, por lo que el devengo del tributo y, en consecuencia, el tipo de gravamen a aplicarse produce en el momento del pago de dichas certificaciones".

Ante esta interpretación mayoritaria del momento del devengo situado en el momento del pago de la certificación es el momento relevante para la determinación de tipo de gravamen aplicable, por lo que ante cualquier variación de tipo habrá que estar al vigente en el momento del pago y no al momento de la emisión de la certificación, en este sentido, "La variación del tipo impositivo en el IVA y el devengo anticipado del impuesto. [comentario a la STSJ Castilla y León, Valladolid 31 octubre 1995 (JT 1995\1322)]. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Vol. III, 1995, Parte Presentación, págs. 1093-1094

(22) MARCOS SÁNCHEZ, Tomás: "El IVA y los textos herméticos. Último episodio: el devengo en las certificaciones de obra", Rev. Interactiva de la AEF, núm. 26, de 9 de julio de 2001) lamenta la inseguridad jurídica que ha significado este cambio de criterio por el Tribunal Supremo en sentencia dicta en recurso de casación en unificación de doctrina al existir una "constante y reiterada doctrina administrativa afirmando el devengo del IVA en las certificaciones de obra en el momento del pago de los mismos, mientras no exista recepción de las obras a las que se refieren las certificaciones, el Tribunal Supremo, en

certeza sobre el momento del devengo de la ejecuciones de obra pública, situación que la doctrina ha mostrado también su divergencias y soluciones.

Nos encontramos con aquellos autores que proponen la separación entre el momento del devengo del impuesto y el momento de la exigibilidad del impuesto devengado, haciéndolos coincidir con la emisión de la certificación y con el cobro de la misma, respectivamente (23); o la aplicación de lo dispuesto para el devengo de las operaciones de tracto sucesivo, por lo que el momento del devengo se hace coincidir con el cobro de la certificaciones de obra (24); o ante los problemas que puede generar la doctrina sentada por el Tribunal Supremo se propone de *lege data* la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias por IVA nacidas de la ejecución del contrato de obras (25), o los que desde un principio consideraban que el devengo coincidía con el momento de la emisión de la certificación (26), o los que han manifestado lo

erróneo del criterio mantenido por la sentencia del Tribunal Supremo (27).

Con la modificación normativa operada queda avalada la tesis mantenida por el Tribunal Supremo, por la que identifica el devengo con el momento de la recepción de las obras a su terminación, aunque sea a cuenta de la obra que finalmente se realice, pero por la remisión genérica realizada por el legislador al artículo 147 de la TRLCAP, debemos estar a lo dispuesto en dicho artículo y a lo dispuesto en dicha norma, para comprender las distintas situaciones que se pueden producir en relación con la ejecución de **contratos de obras cuyos destinatarios sean las Administraciones Públicas, para determinar cuando se produce el devengo y en qué momento el contratista, como sujeto pasivo del impuesto, debe repercutirlo a la Administración e incluirlo en su liquidación periódica.**

1º.- Recepción total: Regla general, en estos casos el IVA se devengará en el momento en que se produzca la recepción de las obras, situación que se producirá cuando el contrato se haya cumplido; es decir, cuando el contratista haya realizado, de acuerdo con los términos del contrato y a satisfacción de la Administración, la totalidad de su objeto (art.147.1 en remisión al art.110.2 del TRLCAP). Situación que quedará constatada por la Administración mediante un acto formal y positivo de recepción o conformidad, dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato, o en el plazo que se determine en el pliego de cláusulas administrativas particulares por razón de las características del objeto del contrato, concurriendo un facultativo designado por la Administración, representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo.

Una vez efectuado el acto de recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato. De acuerdo con estas previsiones puede haber un desfase temporal entre el acto de recepción y el pago del precio de dos meses, siendo el primer acto el que determina el devengo del IVA.

En la nueva LCAP ha desaparecido la doble recepción, provisional y definitiva, junto con la doble liquidación respectiva, en la actualidad se ha impuesto un único acto formal de recepción, a partir del mismo se entiende realizada la puesta a disposición a título de propietario a la Administración contratista.

Sentencia de 5 de marzo de 2001, ha venido a sentar, como doctrina legal, la contraria. El devengo se produce en el momento de las certificaciones y no en el de su pago, puesto que, a la luz del Código Civil, las certificaciones equivalen o suponen recepciones parciales de las obras”.

(23) IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: “El devengo del IVA en la expedición de certificaciones de obra. A propósito de la STS de 5 de marzo de 2001”, *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 204, diciembre de 2001, pág. 99: “La solución técnica, a mi entender, más adecuada, a efectos del IVA y respecto a los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible y cuya finalidad es evitar problemas financieros a los sujetos pasivos por la posible tardanza en el cobro de las certificaciones de obra, consiste en considerar devengado el IVA en el momento de expedición de la certificación pero retardando su exigibilidad al momento del cobro”.

(24) MATA RODRÍGUEZ, Miguel: “La certificación de obra pública y el IVA: la doctrina de la Sentencia de la Sala Tercera del TS de 5 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina”, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 7, abril, 2002: “Cuando en una operación media certificación acreditativa de la ejecución de una obra, pública o no, sería de aplicación la última regla del devengo: la correspondiente a las operaciones de tracto sucesivo, es decir, el devengo no se produce hasta que no se cobre la parte del precio comprendida en cualquier certificación, sea ordinaria o de liquidación, con independencia de que la obra esté terminada o no, se haya entregado o no. En definitiva, el IVA correspondiente a las unidades certificadas se va devengando a medida que tales certificaciones se van cobrando”.

(25) MÁRQUEZ MÁRQUEZ, Antonio: “El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el contrato de obras”, *Rev. Estudios Financieros*, núm. 225, diciembre, 2001, pág. 139 y 140: “una vez devengado el IVA en el momento o fecha de la expedición de la certificación, como mantiene el Tribunal Supremo, presentar sus declaraciones-liquidaciones periódicas por IVA, completadas o acompañadas con los datos o documentos del artículo 67.1 y 2 RGR, pero pudiera compensar, de manera provisional, el importe total o parcial de las deudas determinadas e identificadas con el crédito reconocidos en las certificaciones de obras de que es titular y correspondientes al mismo período”.

(26) PONT MESTRE, Magín: “Calificación de los pagos generados por certificaciones de obra en los contratos con Entes Públicos, a efectos del devengo del IVA”, *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 54, julio-septiembre, 2001.

(27) FALCÓN Y TELLA, Ramón: “Las certificaciones de obra y el IVA: el erróneo criterio sentado por la STS de 5 de marzo 2001”, editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 13, julio, 2001.

2º Recepción parcial: Se establece la posibilidad de la recepción parcial antes de la finalización de la obra cuando las partes de la obra sean susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato, (art.147.5 TRLCAP).

3º Recepción tácita: Cuando por razones de interés público y debidamente motivadas en el expediente, el órgano de contratación puede acordar la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aunque no se haya cumplido el acto formal de recepción. Desde el momento en que concurren estas circunstancias se van a producir los efectos y las consecuencias propias del acto de recepción de las obras, por tanto, se entenderá producida la entrega de la obra, conllevado el devengo del IVA.

En cualquier otra situación distinta de las anteriores no se produce la recepción de la obra, por lo que cualquier pago que se efectúe con anterioridad a cualquiera de las tres posibles recepciones de la obra, sea calificado como "pago a cuenta por la parte de obra realizada" o "pago anticipado", basado en las cláusulas administrativas particulares pactadas, el devengo del IVA se producirá en el momento de su cobro efectivo, ya que el devengo, como puesta a disposición de la Administración de la obra finalizada no se produce hasta el acto formal de su recepción.

2.4.2. Ejecuciones de obra civil

En relación con la ejecución de obras de carácter civil con aportación de materiales, se aplicará la regla general de la entrega de bienes, que a pesar de la recomendación del CES, solicitando la aplicación de lo regulado para la ejecución de la obra pública, consideramos innecesario, ya que en la actual norma se aplica el mismo criterio, el de la recepción de la obra, que vendrá determinada por las estipulaciones contractuales, es decir, en el caso de emitirse certificaciones de obra no supone por sí misma la transmisión o la recepción de la obra, salvo que de acuerdo con las condiciones pactadas, la emisión de la certificación conlleve la transmisión del poder de disposición de la totalidad o parte de la obra, produciéndose el devengo de la entrega en el momento en que se emita la certificación. En caso contrario, la emisión de la certificación de obra y la correspondiente factura para el cobro de la misma, no conlleva el poder de disposición, pero conlleva un pago anticipado al abonarse la certificación, siendo un pago anterior a la realización del hecho imponible, devengándose el impuesto en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos, no considerándose efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos hasta que el importe de

dicha garantía no hubiese sido hecho efectivo, momento en que se incluirán en la base imponible del impuesto (28).

2.5. Operaciones de tracto sucesivo

También la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, ha introducido un segundo párrafo al apartado 7º del artículo 75 de la LIVA (29), para los supuestos en que no se haya determinado el momento de la exigibilidad o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural en relación con el precio pactado o cuando no se haya pactado precio.

Basándose en la anterior modificación nos encontramos que a partir del día 1 de enero de 2002, se entenderá producido el devengo del impuesto el día 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha, de las siguientes operaciones:

- Operaciones de tracto sucesivo en que no se haya pactado precio, como puede ocurrir para los autoconsumos de bienes y servicios. Habrá que estar al devengo establecido en el artículo 75.uno.7º de la LIVA, segundo párrafo (30), si se trata de operaciones de tracto sucesivo o, al tratarse de otra operación, se aplicará la regla especial del artículo 75.uno.5º de la LIVA

- Operaciones de tracto sucesivo que, o bien se ha pactado precio pero no se ha determinado el momento

(28) Opinión de la AEAT expresa en el Programa Informa, en contestaciones núm. 632, de 05/02/01, núm.1467, de 09/01/02, núm. 1468, de 10/01/02 y de la DGT en consulta núm. 0802-99, de 18/05/1999, emitida por el SG de Impuestos sobre el Consumo.

(29) Modificación motivada por la Directiva 2005/65/CE, del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que se modifica no solamente el artículo 21 de la Sexta Directiva referente al deudor del impuesto, sino también su artículo 10 que regula el devengo y la exigibilidad del Impuesto. Se incorpora al artículo 10, apartado 2 un párrafo final con el siguiente tenor: "los Estados miembros podrán establecer que en determinados casos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año".

(30) En relación con el devengo del IVA en una operación que consiste en la cesión de usufructo de una estación de servicio, pactándose el pago de una cantidad por cada litro de combustible vendido a lo largo de 25 años, la DGT, en consulta de 16-01-02, núm.4-02, considera que "el usufructo temporal es una operación de tracto sucesivo, devengándose el IVA en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Si la exigibilidad se establece con una periodicidad superior al año natural, el devengo se produce a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo hasta la citada fecha"

de su exigibilidad, o bien la exigibilidad del precio se ha pactado con una periodicidad superior al año natural (31).

Quedan excluidos de esta modificación, por lo que se registrarán por lo establecido en el primer párrafo del artículo 75.uno.7º de la LIVA, las operaciones de tracto sucesivo en las que se ha pactado precio y la periodicidad de su exigibilidad es inferior al año natural, con independencia de que el obligado al pago haya o no efectuado el pago en el momento pactado.

3. PRESTACIONES DE SERVICIOS

Para la prestaciones de servicios de los abogados y procuradores en el curso de un procedimiento judicial se devengará el impuesto cuando concluya la realización del servicio sujeto a gravamen, momento que coincide con al conclusión del procedimiento, salvo que medien pagos anticipados (32).

En relación con la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, la Exposición de Motivos de la actual Ley, en su apartado IV.5, cambia de criterio, pasando de considerarlos como entregas de bienes a calificarlos como prestaciones de servicios, *"al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales"*. Siendo esta modificación más acertada en relación con la naturaleza de este tipo de derechos reales, la DGT, para el derecho de superficie (33), desde un principio lo califico como una prestación de servicios, concretándose el devengo en el momento de constitución de tal derecho real, en el momento de la

inscripción de la escritura pública en el Registro de la Propiedad (34), para posteriormente cambiar de criterio (35), acertadamente, distinguiendo entre la constitución del derecho real de superficie como operación consistente en una prestación de servicios de tracto sucesivo, *"devengándose el citado tributo a medida que se hacen exigibles los cánones periódicos"*, y la operación correspondiente a la reversión, calificada como entrega de bienes, produciéndose su devengo *"cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente, o en su caso cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, ello conforme al número 1º del artículo 75.uno de la Ley 37/1992"*.

En este sentido, para la prestación del servicio consistente en el derecho de superficie la contraprestación obtenida viene constituida tanto por los cánones periódicos a recibir, como por la reversión de las instalaciones, mientras que para el sujeto pasivo del impuesto que debe satisfacer los cánones como la reversión de las instalaciones su contraprestación consiste en el derecho de superficie. En estos casos, a igual que ocurre en las permutas, aunque en este caso con la particularidad de que la permuta es la prestación de un servicio (derecho de superficie) a cambio de entrega de bienes (reversión de las instalaciones), el devengo de ambas operaciones se produce al tiempo en que se devenga la prestación de servicios de tracto sucesivo, ya que se trata de un pago anticipado para el sujeto que debe posteriormente entregar el edificio. De esta forma se complica el cálculo de la base imponible y de las cuotas a repercutir de ambas operaciones, ya que la base imponible de la constitución del derecho de

(31) En el Programa Informa se recoge la consulta 2315, de 29-01-02 de cuando se devenga el IVA del alquiler de un local comercial, iniciado en el mes de febrero de 2002, por 1000 euros mensuales que serán exigibles en los meses de febrero de 2004, 2006, 2008.... Se establece que *"en los arrendamientos, el IVA se devenga cuando resulta exigible la parte del precio que comprende cada pago. No obstante, al tratarse de un supuesto en el que se ha determinado el momento de la exigibilidad del precio con una periodicidad superior al año natural, el devengo se produce a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación hasta la citada fecha. Por tanto, en este caso a 31-12-02, se produce el devengo de 11.000 euros por la parte de alquiler de ese año (11 meses), a 31-12-03 se produce el devengo de 12.000 euros por la parte de alquiler de ese año y así sucesivamente"*.

(32) DGT 23/02/1994.

(33) La constitución del derecho real de superficie conlleva el derecho en favor del superficiario a la utilización del suelo ajeno durante un cierto período de tiempo fijado para la construcción y explotación sobre el suelo ajeno de edificaciones, con la obligación de abonar un canon periódico y la reversión del edificio construido al término del plazo fijado que pasará a ser propiedad del titular del terreno.

(34) En este sentido, la respuesta a la Consulta de 11 de enero de 1999, emitida por SG de Impuestos sobre el Consumo, (núm. 0031-99), al considerar que *"la constitución del derecho de superficie, que produce el devengo del Impuesto en el momento en que transmite dicho derecho al superficiario, ... La transmisión de lo edificado ... devengándose dicho tributo en el momento en que se ha percibido la contraprestación, es decir, en el momento de constitución del derecho de superficie"*. De esta forma, en el momento de inscribirse el derecho de superficie en el Registro de la Propiedad queda constituido y transmitido el derecho, siendo éste el devengo del Impuesto, por lo que se adelantaba a este momento el IVA ha repercutir por toda la operación, y además, la situación se agravaba al venir constituida la base imponible *"no sólo el canon en metálico, sino también el valor que alcanzará lo edificado en el momento de la extinción del derecho... La base imponible será el valor que previsiblemente tendrá al término de los 20 años la edificación objeto de transmisión"*.

En el mismo sentido la Consulta de fecha 27 de abril de 1988 (núm.0715-98), o la Resolución de la DGT de 15/11/2000 al considerar que en las prestaciones de servicios el IVA se devenga cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravas, por lo que *"este impuesto se devengará en el momento de inscribirse en el Registro de la Propiedad la escritura en que se formaliza, independientemente de que el canon a satisfacer se haga mediante pago único o mediante pagos periódicos"*.

(35) Respuesta de la Consulta de 10 de enero de 2001, emitida por SG de Impuestos

superficie viene formada por el canon periódico satisfecho (contraprestación dineraria) más la parte correspondiente a la reversión de las instalaciones (contraprestación no dineraria), mientras que el caso de la reversión su base imponible se constituye por el derecho real (contraprestación no dineraria), siendo, en ambos casos, al tiempo que se devenga, provisional su importe, ya que debido a lo establecido en los artículos 79 y 80 de la LIVA, habrá que estar al valor de mercado del derecho de superficie, o bien al valor de mercado de las edificaciones en el momento de su entrega, por lo que lo devengado hasta ese momento es provisional hasta que se conozca el definitivo valor, dando lugar a la correspondientes rectificaciones. Además no podemos olvidar que la entrega de los bienes como consecuencia de la reversión puede estar sujeta y exenta del impuesto, aunque exista la posibilidad de renunciar a dicha exención.

La complejidad de esta situación viene marcada por el devengo anticipado que se produce, pero consideramos que aunque el derecho de superficie su contraprestación viene constituida por cánones periódicos y la reversión de las instalaciones, consideramos que sería más oportuno determinar la base imponible, al igual que los arrendamientos, como prestación de servicios de tracto sucesivo, por importe de dichos cánones, y posteriormente, cuando se efectúa la reversión, cuantificar dicha entrega de bienes en el momento de su puesta a disposición.

(CISS)