



## CIRCULAR DE 26 DE JULIO DE 2023 DE LA INTERVENCIÓN GENERAL REFERIDA AL PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA LA CONTABILIZACIÓN DE LAS PENALIDADES IMPUESTAS A LOS CONTRATISTAS POR DEMORA EN EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES.

Se ha recibido en la Intervención General una consulta relativa a las actuaciones a llevar a cabo para la contabilización de las penalidades impuestas a los contratistas por demora en la ejecución de los contratos públicos. Para concretar el tratamiento de tales penalidades en la CARM se debe realizar un análisis de su naturaleza jurídica, así como de su tratamiento a nivel fiscal y presupuestario, a partir de la normativa de aplicación.

### 1.- Régimen jurídico aplicable a las penalidades por demora en la ejecución de los contratos.

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP) regula las penalidades en sus artículos 192 y siguientes, distinguiendo entre penalidades por cumplimiento defectuoso y penalidades por demora en la ejecución de los contratos.

Las penalidades por demora en la ejecución de los contratos se definen en el artículo 193 de la LCSP que dispone que: *“Cuando el contratista, por causas imputables al mismo, hubiere incurrido en demora respecto al cumplimiento del plazo total, la Administración podrá optar, atendidas las circunstancias del caso, por la resolución del contrato o por la imposición de las penalidades (...)”*

Por otra parte, el artículo 194 de la LCSP señala que: *“las penalidades previstas en los dos artículos anteriores se impondrán por acuerdo del órgano de contratación, adoptado a propuesta del responsable del contrato si se hubiese designado, que será inmediatamente ejecutivo, y se harán efectivas mediante deducción de las cantidades que, en concepto de pago total o parcial, deban abonarse al contratista o sobre la garantía que, en su caso, se hubiese constituido, cuando no puedan deducirse de los mencionados pagos.”*

Así, de acuerdo con lo previsto por la LCSP, las penalidades por demora en la ejecución del contrato minorarán la cantidad total o parcial a abonar al contratista a través de los correspondientes descuentos y solo si esto no es posible se harán efectivas sobre la garantía depositada.

### 2.- Tratamiento presupuestario.

Para el análisis de esta cuestión, se debe tener en cuenta lo siguiente:

#### 2.1.- Principio del presupuesto bruto.

El principio del presupuesto bruto supone que los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice expresamente. Este principio es de obligatoria aplicación en el ámbito





autonómico, ya que se recoge en el Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia (TRLHRM) en su artículo 34.

## 2.2.- Procedimiento para el pago de los descuentos.

La Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 27 de abril de 1999, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Orden de Pagos) regula los descuentos en los pagos en su artículo 13, que dispone:

*“1.- Los tributos que corresponda liquidar o retener sobre el principal de las órdenes de pago, así como cualesquiera otros descuentos que proceda incorporar a las mismas, se deducirán de su importe para su aplicación en formalización a los conceptos que en cada caso corresponda.*

*2.- Los efectos contables, presupuestarios y todos aquellos que procedan en relación con los descuentos incorporados a las órdenes de pagos se producirán en el mismo momento del pago, sin que sea necesario expedir ningún otro documento justificativo para la aplicación de estos descuentos, sirviendo la propia orden de pago como justificación de dicha aplicación”.*

Lo anterior supone que los descuentos a aplicar al contratista deben incorporarse a las órdenes de pago que se tramiten para satisfacer las prestaciones, reduciendo el importe a abonar al mismo como contraprestación por el trabajo efectuado y se aplicarán al concepto del presupuesto de ingresos que corresponda.

**2.3.-** El análisis conjunto del principio del presupuesto bruto y del procedimiento para aplicación de los descuentos definido por la Orden de Pagos supone que las obligaciones reconocidas deben aplicarse al presupuesto por su importe íntegro (precio convenido con el contratista), pero la salida efectiva de tesorería se realizará por el importe neto (precio convenido menos penalidad aprobada), ya que el montante de la penalidad aprobada por el órgano competente se abonará en formalización al concepto del presupuesto de ingresos que corresponda.

## 3.- Tratamiento fiscal a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

La Dirección General de Tributos, perteneciente al Ministerio de Hacienda y Función Pública (DGT), ha establecido en varias consultas vinculantes que los distintos tipos de penalidades deben tener un tratamiento fiscal diferenciado, distinguiendo entre las penalidades por demora, que minoran el importe de la base imponible del IVA, y las penalidades por incumplimiento o cumplimiento defectuoso, que no minoran esta base imponible.

Así, la consulta **DGT-V0836-07** señala lo siguiente:

*“La obligación de pago por parte de la Administración y el derecho a exigir la penalidad por demora tienen su origen en una misma relación contractual y una única operación, debe considerarse como contraprestación aquella que resulte después de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por*





el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29) que define la base imponible de este impuesto como el importe total de la contraprestación.

*La razón de calcularla de este modo se encuentra en que la determinación exacta de la contraprestación por la operación sujeta dependía de si el consultante obligado a la entrega de un bien, la realizaba en el plazo pactado o, por el contrario, fuera de éste. En este segundo caso, la contraprestación que se va a obtener por la operación realizada resulta efectivamente minorada, por lo que la base imponible Impuesto sobre el Valor Añadido ha de minorarse en la misma medida.»*

Este criterio ha sido reiterado por otras consultas vinculantes, como la V2140-09.

Por tanto, de acuerdo con el criterio de la DGT las penalidades por demora minoran el importe de la base imponible del IVA, mientras que las penalidades por incumplimiento o cumplimiento defectuoso no producen esta minoración en la base imponible del impuesto.

En conclusión a lo anterior, en el caso de las penalidades por demora en el cumplimiento de la prestación, puesto que el importe de la penalidad disminuye la base imponible a efectos del cálculo del impuesto sobre el valor añadido, el importe del IVA soportado se va a calcular a partir de esa base imponible que supone el importe de la prestación minorado en el importe de la penalidad, si bien la imputación al presupuesto de la Administración se va a realizar en todo caso por el importe íntegro de la prestación sin deducir la penalidad más el IVA.

#### **4.- Tratamiento en el sistema de gestión contable SIGEPAL.**

A instancia del órgano gestor, el contratista deberá emitir una factura descontando de la base imponible la penalidad impuesta y la Administración emitirá un justificante interno por el importe de la penalidad.

Para dar cumplimiento tanto a las previsiones de la normativa presupuestaria, como al criterio de la DGT, esto es: que las obligaciones reconocidas se apliquen al presupuesto por su importe íntegro, pero que el importe del IVA soportado se calcule a partir de la base imponible que supone el importe de la prestación minorado en el importe de la penalidad, los gestores deberán dar de alta un justificante interno por el importe de la penalidad por demora. De este modo, en SIGEPAL, cuando se gestione el pago de las penalidades por demora, existirán:

1) Una factura enviada por el proveedor por el importe de la prestación realizada descontada la penalidad tanto en el cálculo la base imponible de IVA como en el importe a imputar, y

2) Un justificante interno, generado por el gestor, por el importe de la penalidad, elaborado según consta en el documento anexo, que se anotará en TRAMEL-Registro Contable de Facturas con el mismo tratamiento de las facturas en soporte papel. Este justificante, por su naturaleza de acuerdo con lo anteriormente expuesto no devengará IVA.

26/07/2023 12:59:28  
RODRIGUEZ VICENTE, DAVID  
Esta es una copia auténtica imprimible de un documento electrónico administrativo archivado por la Comunidad Autónoma de Murcia, según artículo 27.3.c) de la Ley 39/2015. Los firmantes y las fechas de firma se muestran en los recuadros. Su autenticidad puede ser contrastada accediendo a la siguiente dirección: <https://sede.carm.es/verificardocumentos> e introduciendo el código seguro de verificación (CSV) CARM-90e1ba6e-2ba3-4d67-c398-005056934e7





Ambos justificantes irán asociados al mismo expediente de gasto, de tal modo que en la Obligación reconocida y Propuesta de Pago, figure como imputación presupuestaria el importe total de la prestación. En el documento contable OK que soporte esta fase del gasto, figurarán dos líneas distintas, una para la factura del proveedor y otra para el justificante a la que se incluirá un descuento del gestor a la subcuenta contable 55402170 para su posterior aplicación al presupuesto de ingresos por la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos, por el importe de la penalidad, para que el líquido al proveedor sea el correcto.

**En Murcia**  
**EL INTERVENTOR GENERAL**

(Documento formado electrónicamente)

**Fdo.: David Rodríguez Vicente**

**SECRETARIOS/AS GENERALES DE LAS CONSEJERÍAS.**

**DIRECTORES/AS DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS.**

**INTERVENTORES/AS DELEGADOS/AS EN LAS CONSEJERÍAS Y OOA**

26/07/2023 12:59:28

RODRIGUEZ VICENTE, DAVID

Esta es una copia auténtica imprimible de un documento electrónico administrativo archivado por la Comunidad Autónoma de Murcia, según artículo 27.3.c) de la Ley 39/2015. Los firmantes y las fechas de firma se muestran en los recuadros. Su autenticidad puede ser contrastada accediendo a la siguiente dirección: <https://sede.carm.es/verificardocumentos> e introduciendo el código seguro de verificación (CSV) CARM-90e1ba6e-2ba3-4d67-c398-0050569b34e7



