

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075374

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 601/2015

SUMARIO:

IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. *El devengo del IVA no puede condicionarse al pago de los servicios prestados.* Debe distinguirse la prestación efectiva de los servicios de asistencia jurídica a la sindicatura de la quiebra de la entidad durante el proceso de la quiebra de la intervención del Juez en cuanto únicamente le corresponde la autorización de los gastos de asistencia jurídica prestada. La referida autorización únicamente tiene como finalidad analizar si esos gastos de defensa jurídica son o no necesarios para la sindicatura de la quiebra y solo para el caso de que se consideren necesarios se otorgará autorización judicial que lo que realmente implica es que los gastos autorizados pueden reconocerse como créditos a satisfacer con los bienes de la masa de la quiebra y, en consecuencia, son ejecutivos contra dichos bienes. El devengo del IVA se produce con la efectiva prestación de un servicio y en ningún caso el devengo puede quedar condicionado por el pago o no de los servicios prestados. En su caso la falta de pago puede dar lugar a una rectificación de facturas, pero nunca al devengo del IVA que se produce en el momento mismo en que se efectúa la prestación del servicio que integra el hecho imponible del IVA. Igualmente rechaza la Sala la pretensión de la actora en el sentido de que se le aplique de forma retroactiva el principio de caja que permite no liquidar el IVA de aquellas facturas que aún no han sido cobradas. Es cierto que la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores, introdujo el régimen especial de IVA del criterio de caja; sin embargo, su aplicación, como así solicita la recurrente, no puede entenderse que sea automática, sino que se trata de un régimen voluntario que implica que el empresario interesado debe darse de alta en ese régimen especial que, por otra parte, solo será posible si reúne los requisitos exigidos al respecto. En consecuencia, es correcta la liquidación impugnada en cuanto ha aplicado el principio de devengo aplicable en el régimen general del IVA. El devengo del IVA se produjo cuando se ha prestado el servicio en su integridad y a los efectos de la determinación del día inicial para el cómputo del plazo de prescripción no podemos remontarnos a la fecha de presentación de las demandas sino a la fecha en que ha finalizado efectivamente y de forma íntegra los servicios de asistencia jurídica aportados.

PRECEPTOS:

Ley 1/2000 (LEC), art. 35.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

PONENTE:*Doña Berta María Santillán Pedrosa.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000601 /2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05091/2015

Demandante: SANCHEZ SANCHEZ ABOGADOS, S.L.

Procurador: DÑA. MARIA BELÉN CASINO GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS
D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS
D. MARIA JESUS VEGAS TORRES
D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a siete de octubre de dos mil diecinueve.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 601/2015, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. María Belén Casino González, en nombre y en representación de la mercantil SÁNCHEZ SÁNCHEZ ABOGADOS, S.L. , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de abril de 2015 que estima parcialmente el recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la resolución estimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, sede desconcentrada de Alicante, dictada en fecha 30 de noviembre de 2011. Ha 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 trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que dicte sentencia por la que estime el recurso contencioso administrativo interpuesto y se declare contraria a derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada en estas actuaciones.

Segundo.

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia que desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Una vez practicadas las pruebas admitida se dio traslado a las partes para que presentaran escritos de conclusiones y una vez aportados quedaron las actuaciones pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Para votación y fallo del presente proceso se señaló la audiencia el día 18 de septiembre de 2019.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En el presente recurso contencioso administrativo se impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 27 de abril de 2015 que estima parcialmente el recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la resolución estimatoria del TEAR de la Comunidad Valenciana, sede desconcentrada de Alicante, dictada en fecha 30 de noviembre de 2011.

La mercantil ahora recurrente SÁNCHEZ SÁNCHEZ ABOGADOS, S.L. interpuso ante el TEAR de la Comunidad Valenciana las reclamaciones económicas administrativas nº 03/07174/09 y nº 03/07175/09 contra el acuerdo de liquidación dimanante del Acta de Disconformidad nº A02-71553274 de fecha 31 de marzo de 2009 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T de 2006 a 1T de 2007, y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 25 de junio de 2009 derivado del anterior, ambos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, sede Alicante, de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Segundo.

Con el fin de centrar adecuadamente el objeto del presente proceso se destacan los siguientes hechos que se deducen del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes:

a) Con fecha 10 de julio de 2008, la Dependencia Regional de Inspección, sede Alicante, de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, inició en relación con la entidad Sanchez Sanchez Abogados, S.L. actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria respecto del IVA de los periodos comprendidos en el ejercicio 2006 y 1T de 2007.

b) De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información: (1) el obligado tributario prestó servicios de asistencia letrada a la sindicatura de la quiebra de IMOVA, S.A. desde el 23 de abril de 2001 a 25 de septiembre de 2006, según se desprende de los autos del Juzgado de Instrucción nº1 de Benidorm; (2) desde el 30 de octubre de 2006 al 10 de enero de 2007 el obligado tributario emitió facturas a la sindicatura de la quiebra de IMOVA, S.A. por los siguientes importes 4T-2006: 271.394,34 euros y 1T-2007:1.093.238 euros. Dichas

facturas no fueron registradas en el libro registro de facturas emitidas ni fueron declaradas en los correspondientes periodos de autoliquidación. El obligado tributario justifica su no inclusión en su falta de cobro ya que están reclamadas al Juzgado de Instrucción nº 1 de Benidorm encargado del proceso concursal de IMOVA, S.A.

c) Con fecha 25 de junio de 2009, la Dependencia Regional de Inspección, sede Alicante, de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, dicta acuerdo de liquidación confirmando la regularización propuesta de la que resulta una deuda a ingresar de 248.025,48 euros.

d) Frente a dicha liquidación se interpuso por la mercantil Sánchez Sánchez Abogados, S.L. recurso de reposición que se desestimó por acuerdo de 6 de octubre de 2009.

e) Posteriormente interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana sosteniendo que no se ha producido el devengo de la operación controvertida ya que el juez encargado de la quiebra de INOVA, S.A. no ha aceptado las facturas pues entiende que los gastos que las mismas amparan no están justificados ni son precisos ni necesarios en beneficio de la sindicatura de la quiebra.

f) Asimismo se tramitó procedimiento sancionador y finalizó con acuerdo sancionador por importe de 272.565,49 euros y la entidad sancionada interpuso igualmente reclamación económica administrativa.

g) Ambas reclamaciones económicas administrativas se estimaron por el TEAR de la Comunidad Valenciana mediante resolución de fecha 30 de noviembre de 2011. El TEAR en dicha resolución sostenía que en una quiebra debe ser el juez competente de tramitar dicho proceso concursal quien apruebe los gastos por servicios jurídicos en beneficio de la sindicatura de la quiebra y, como en el caso analizado, no hay constancia de la aprobación judicial y la consiguiente aceptación de la minuta de los honorarios de letrado por los servicios prestados procede reconocer, según refiere el TEAR, que no ha quedado acreditado el servicio ni el importe del servicio por lo que no es posible confirmar la liquidación. Y añade que este juicio cambiará en el momento en el que el Juez competente encargado de la quiebra acepte los gastos reflejados en dichas facturas. Y acuerda la nulidad de la liquidación tributaria girada, así como de la sanción impuesta.

h) Frente a la citada resolución dictada por el TEAR se interpuso recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT al entender que era ajustada a derecho la liquidación girada por IVA toda vez que los servicios de asistencia y de defensa jurídica a la sindicatura de la quiebra de IMOVA S.A. si se habían prestado y facturado con independencia de que se hubiese procedido o no al pago.

i) El TEAC en la resolución dictada en fecha 27 de abril de 2015 acuerda la estimación parcial del citado recurso de alzada. Resolución que constituye el objeto del presente proceso.

j) El TEAC mantiene la nulidad del acuerdo sancionador, pero confirma el acuerdo de liquidación girado por IVA.

k) El TEAC sostiene que los servicios de defensa jurídica si han sido efectivamente prestados por el letrado Sr. Sánchez Sánchez de modo que realizada la prestación de servicios se ha producido el devengo del IVA.

Tercero.

- En el escrito de demanda presentado por la entidad SÁNCHEZ SÁNCHEZ ABOGADOS, S.L. se solicita la nulidad de la resolución del TEAC impugnada en aquellos aspectos que no se han aceptado y que afecta exclusivamente al acuerdo de liquidación girado por IVA por el periodo de 1-T de 2006 a 1-T de 2007.

Apoya su defensa afirmando que no se le puede reclamar el IVA repercutido en relación con unas facturas que no reflejan la prestación de unos servicios de defensa jurídica a la sindicatura de la quiebra de IMOVA, S.A. Y ello porque los gastos generados por la actuación de la defensa jurídica referida no se han autorizado por el Juez de Instrucción nº 1 de Benidorm encargado de tramitar la quiebra. Y esa falta de autorización de los gastos, según refiere la recurrente, ha impedido su cobro lo cual implica que no se han prestado dichos servicios y, por tanto, no se ha producido el devengo del IVA.

Asimismo, refiere que se está ante un caso de litispendencia por cuanto las resoluciones judiciales dictadas por el Juzgado de Instrucción nº1 de Benidorm encargado de la quiebra se han impugnado en cuanto no han autorizado los gastos ocasionados por la asistencia y defensa jurídica por parte de la mercantil recurrente a la sindicatura de la quiebra de IMOVA, S.A.

Por otra parte, al recurrente sostiene que el TEAC en la resolución impugnada ha ignorado la doctrina recogida en resoluciones administrativas anteriores que indican que en las prestaciones de servicio por parte de la

abogacía la simple emisión de las facturas de honorarios por el abogado no determina el devengo del impuesto por cuanto este solo se produce cuando ha concluido la prestación de servicios que tiene lugar cuando concluye la actuación de un abogado en un procedimiento judicial.

Finalmente invoca la prescripción de la acción de la Administración por cuanto entiende que la prestación, en su caso, del servicio jurídico en cada uno de los asuntos a los que se refieren las facturas culmina con la presentación de la demanda. Y en este caso las facturas hacen referencia a servicios prestados con anterioridad al 30 de septiembre de 2004.

Cuarto.

- Centrado el objeto de debate debemos analizar si efectivamente la entidad recurrente ha prestado unos servicios de asistencia jurídica que implican la realización de una actividad sujeta a IVA.

La peculiaridad de los servicios prestados que, según entiende, la Inspección tributaria devengan IVA es que se han producido con ocasión de la defensa jurídica realizada por la recurrente a favor de la Sindicatura de la quiebra de IMOVA S.A. Servicios que no se han autorizado por el Juez de Instrucción nº 1 de Benidorm encargado de la quiebra tal como consta en múltiples autos dictados en fecha 6 de febrero de 2008 una vez reclamados por el abogado el pago de las minutas de los honorarios soportados.

Y es precisamente esa falta de autorización lo que lleva al recurrente a invocar que no se han prestado los servicios y, por tanto, no se ha producido el devengo del IVA.

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce cuando se ha prestado el servicio tal como dispone el artículo 75. Uno. 2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el caso analizado constan en el expediente administrativo numerosas facturas expedidas por la entidad Sánchez Sánchez Abogados, S.L. a la Sindicatura de la Quiebra de la mercantil IMOVA, S.A. en las que se documentan los distintos y variados servicios jurídicos de asistencia letrada prestados en numerosos procedimientos judiciales -debidamente identificados- instados durante la quiebra de la mercantil IMOVA, S.A. En todas las facturas se indica: "Minuta de Honorarios Profesionales de letrado de este despacho, por la intervención en el asunto abajo referenciado y conceptos que se indican". Servicios que no puede dudarse de su efectiva prestación porque asimismo figuran en el expediente administrativo certificados emitidos por los Secretarios Judiciales de los distintos Juzgados en los que se han prestado esos servicios en los que se indica que efectivamente ese procedimiento judicial se ha seguido por el letrado ahora recurrente y a favor de la sindicatura de la quiebra de IMOVA, S.A. Otra razón que nos lleva a concluir que esos servicios si se han prestado de forma efectiva es que el propio letrado presentó ante el Juzgado de Instrucción nº 1 de Benidorm encargado de la quiebra una minuta detallada de los honorarios debidos por la Sindicatura de la quiebra de IMOVA S.A. cumpliendo las exigencias del artículo 35 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y entre ellas, al presentar la reclamación de honorarios, indicó expresamente "jurando que nos son debidos y no han sido satisfechos".

No podemos, por tanto, poner en duda la prestación del servicio y ello implica que se ha producido el devengo del IVA con la obligación de repercutirse el IVA por dicha prestación.

El recurrente, sin embargo, argumenta que no se ha producido el devengo del IVA y, por tanto, no se le puede reclamar el IVA repercutido por los citados servicios porque no se han cobrado - ni el importe principal ni el importe del IVA repercutido en las facturas- ya que dichos gastos no se han autorizado por parte del Juzgado de Instrucción nº 1 de Benidorm encargado de la quiebra tal como consta en los autos dictados en fecha 6 de febrero de 2008. En dichas resoluciones judiciales se afirma por el titular del citado órgano judicial que:

"La cuestión no es si el nombramiento de Letrado para ejercer acciones judiciales era o no necesaria y se encontraba o no justificada sino si la Sindicatura de la quiebra de IMOVA pidió la preceptiva autorización para el caso concreto y determinado y en tanto en cuanto no se haya hecho y el Juez conceda los honorarios del Letrado por ese nombramiento o actuación procesal concreto no podrá imputarse a la masa de la los bienes de la quiebra (...). Con estas cautelas se trata de evitar que se realicen gastos extraordinarios e injustificados imputables a la masa de la quiebra que hagan desmerecer la misma".

Esta Sección entiende que debe distinguirse la prestación efectiva de los servicios de asistencia jurídica a la sindicatura de la quiebra de IMOVA S.A. durante el proceso de la quiebra de la intervención del Juez encargado de la quiebra en cuanto únicamente le corresponde la autorización de los gastos de asistencia jurídica prestada

durante la quiebra. No obstante, la referida autorización únicamente tiene como finalidad analizar si esos gastos de defensa jurídica son o no necesarios para la sindicatura de la quiebra y solo para el caso de que se consideren necesarios se otorgará autorización judicial que lo que realmente implica es que los gastos autorizados pueden reconocerse como créditos a satisfacer con los bienes de la masa de la quiebra y, en consecuencia, son ejecutivos contra los bienes de la masa de la quiebra. Pero ello en ningún caso debe interpretarse como así pretende la recurrente en el sentido de que la falta de autorización judicial implica que no se han prestado esos servicios de asistencia jurídica.

Por tanto, es difícil apreciar litispendencia como afirma la actora por cuanto son diferentes las actuaciones seguidas por la Inspección tributaria de las decisiones judiciales que, en su caso, puedan dictarse en los procedimientos instados para obtener el abono de los honorarios por los servicios de asistencia jurídica prestados.

Finalmente, destacamos que el devengo del IVA se produce con la efectiva prestación de un servicio y en ningún caso el devengo puede quedar condicionado por el pago o no de los servicios prestados. En su caso la falta de pago puede dar lugar a una rectificación de facturas, pero nunca al devengo del IVA que se produce en el momento mismo en que se efectúa la prestación del servicio que integra el hecho imponible del IVA. Igualmente rechazamos la pretensión de la actora en el sentido de que se le aplique de forma retroactiva el principio de caja que permite no liquidar el IVA de aquellas facturas que aún no han sido cobradas. Es cierto que la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores, introdujo el régimen especial de IVA del criterio de caja; sin embargo, su aplicación, como así solicita la recurrente, no puede entenderse que sea automática, sino que se trata de un régimen voluntario que implica que el empresario interesado debe darse de alta en ese régimen especial que, por otra parte, solo será posible si reúne los requisitos exigidos al respecto.

En consecuencia, es correcta la liquidación impugnada en cuanto ha aplicado el principio de devengo aplicable en el régimen general del IVA. Y como hemos indicado el devengo del IVA se ha producido en el caso analizado cuando se ha prestado el servicio en su integridad pues así se recoge en las facturas emitidas en los años 2006 y 2007 donde se especifica que los honorarios reclamados afectan por la actuación profesional en los distintos procedimientos judiciales desde "demanda hasta sentencia". Por tanto, a los efectos de la determinación del día inicial para el computo del plazo de prescripción no podemos remontarnos a la fecha de presentación de las demandas sino a la fecha en que ha finalizado efectivamente y de forma íntegra los servicios de asistencia jurídica aportados.

Como no podemos acoger ninguna de las razones invocadas por la recurrente, ello conduce a la desestimación del presente recurso contencioso administrativo por cuanto consideramos que es ajustado a derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

Quinto.

Las costas de esta instancia habrán de ser satisfechas por la parte actora en aplicación de lo prevenido en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

FALLAMOS

Qu e debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo nº 601/2015, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. Maria Belén Casino González, en nombre y en representación de la mercantil SÁNCHEZ SÁNCHEZ ABOGADOS, S.L. , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 27 de abril de 2015 que estima parcialmente el recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la resolución estimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, sede desconcentrada de Alicante, dictada en fecha 30 de noviembre de 2011 y, en consecuencia, debemos confirmar y confirmamos dicha resolución en la parte impugnada en este proceso por ser ajustada al ordenamiento jurídico.

Se imponen a la entidad recurrente las costas procesales causadas en esta instancia.

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 que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá

acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, 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 16/10/2019 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.