



Roj: **STS 3322/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3322**

Id Cendoj: **28079130042020100254**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **19/10/2020**

Nº de Recurso: **2258/2019**

Nº de Resolución: **1344/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **CELSA PICO LORENZO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 893/2019,**
ATS 11312/2019,
STS 3322/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1.344/2020

Fecha de sentencia: 19/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2258/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/10/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Celsa Pico Lorenzo

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2258/2019

Ponente: Excm. Sra. D.^a Celsa Pico Lorenzo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1344/2020

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, presidente

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva



D^a. Celsa Pico Lorenzo

D^a. María del Pilar Teso Gamella

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 19 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación, registrado bajo el número RCA-2258/2018, interpuesto por la procuradora doña Aurora Gómez Villaboa Mandri en nombre y representación de BFF Finance Iberia, SAU, contra la sentencia de fecha 6 de febrero de 2019 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación núm. 688/2018 interpuesto contra la sentencia de fecha 10 de abril de 2018 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 30 de Madrid.

Ha sido parte recurrida la Comunidad de Madrid (Servicio Madrileño de la Salud), representado y defendido por el Letrado de la Comunidad de Madrid.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Celsa Pico Lorenzo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-En el recurso de apelación número 688/2018, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó sentencia el 6 de febrero de 2019, cuyo fallo dice literalmente:

"Que DECLARAMOS LA INADMISIÓN PARCIAL DEL RECURSO DE APELACIÓN de "BFF Finance Iberia, S.A." en los términos establecidos en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, y ESTIMAMOS EN PARTE EL RECURSO DE APELACIÓN respecto de las facturas identificadas en el fundamento jurídico quinto, revocando con relación a las mismas la desestimación del pago de sus intereses moratorios por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 30 reseñada en el encabezamiento de la presente, y en su lugar condenamos al Servicio Madrileño de Salud al abono a la recurrente, además del importe del principal de ciento tres facturas impagadas, de los intereses de demora de las facturas números 3420517179 y 3420519375 que se determinen en ejecución de esta sentencia según los criterios fijados en el último párrafo de su fundamento jurídico sexto, sin imposición de las costas procesales de esta segunda instancia."

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de BFF Finance Iberia, SAU, recurso de casación, que la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado mediante Auto de 1 de abril de 2019 que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, dictó Auto el 30 de octubre de 2019, cuya parte dispositiva dice literalmente:

" **PRIMERO.** Admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación de BFF Finance Iberia SA, contra la sentencia núm. 91/2019, de 6 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso de apelación núm. 688/2018.

SEGUNDO. Precisar que la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es, si ha de incluirse o no la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato de suministro.

TERCERO. Identificar como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación, las contenidas en el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y el artículo 75 apartado Uno párrafo 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras cuestiones o normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

CUARTO. Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO. Comunicar inmediatamente al órgano jurisdiccional de apelación la decisión adoptada en este auto.

SEXTO. Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Cuarta de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto."



CUARTO.- Admitido el recurso, por diligencia de ordenación de 6 de noviembre de 2019, se concede a la parte recurrente un plazo de treinta días para presentar el escrito de interposición, lo que efectuó la procuradora doña Aurora Gómez-Villaboa Mandri, en representación de BFF Finance Iberia, S.A.U., por escrito de fecha 23 de diciembre de 2019, en el que, tras exponer los motivos de impugnación que consideró oportunos, lo concluyó con el siguiente SUPPLICO:

"1. Se estime el presente recurso y se declare que ha lugar a casar la Sentencia nº 91/2019 de fecha 6 de febrero de 2019 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, declarando que ha de incluirse la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de las facturas de un contrato de suministro;

2. Se declare que en el cómputo de intereses moratorios de las facturas 3420517179 y 3420519375, por importe de 477.561,58 euros y 113.092,36 euros sin IVA y 496.664,04 euros y 117.616,05 euros con IVA respectivamente, se debe incluir el IVA en la base de cálculo de dichos intereses moratorios, debiéndose calcular la correspondiente liquidación de intereses en fase de ejecución de sentencia ante el órgano jurisdiccional competente."

QUINTO.- Por providencia de 15 de enero de 2020. Se acuerda dar traslado del escrito de interposición a la parte recurrida a fin de que, en el plazo de treinta días, pueda oponerse al recurso, lo que efectuó el Letrado de la Comunidad de Madrid en escrito de 27 de enero de 2020, en el que tras efectuar las manifestaciones que consideró oportunas, termina suplicando se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso.

SEXTO.- De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por providencia de 25 de mayo de 2020 se señala este recurso para votación y fallo el día 29 de septiembre de 2020, aplazándose para el día 13 de octubre de 2020 fecha en que tuvo lugar el acto, para la deliberación conjunta con el recurso de casación núm.7382/2018.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Planteamiento del recurso y sentencias de instancias.*

La representación de BFF Finance Iberia SA interpone recurso de casación contra la sentencia de 6 de febrero de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación núm. 688/2018 deducido por Farmafactoring España SA, actualmente, BFF Finance Iberia SA, contra la sentencia estimatoria parcial del recurso 489/2015 deducido por aquella ante el Juzgado de lo Contencioso administrativo núm. 30 de Madrid, de 10 de abril de 2018, contra el Servicio Madrileño de Salud, (en adelante SERMAS) reclamando el pago de 872.992,34 euros correspondientes al importe del principal de 103 facturas impagadas por servicios de suministros a hospitales y centros dependientes del SERMAS, más los intereses de demora y los gastos de cobro.

La sentencia del Juzgado de lo contencioso administrativo número treinta, en lo que aquí interesa, recalca en su fundamento TERCERO que no hay acreditación alguna del ingreso en la Agencia Tributaria de los importes correspondientes al IVA por lo que no accede a la solicitud del recurrente de abono de intereses de demora.

La sentencia dictada en apelación (completa en CENDOJ Roj: STSJ M 893/2019 - ECLI:ES.TSJM:2019:893)) en su fundamento CUARTO inadmite parcialmente el recurso respecto a los intereses de las facturas que no superan los 30.000 euros, individualmente consideradas, según jurisprudencia que cita. Tan solo admite el recurso de apelación respecto a los intereses derivados de dos facturas que, individualmente cuantificados, superan el umbral mínimo para acceder al recurso de apelación.

En el fundamento QUINTO entra en la cuestión de fondo y estima en parte del recurso de apelación respecto de las facturas identificadas en el citado fundamento Jurídico condenando al Servicio Madrileño de Salud al abono de los intereses de demora a determinar en ejecución de la sentencia según los criterios fijados en el último párrafo de su Fundamento Jurídico Sexto.

En lo que afecta al presente recurso de casación la Sala de apelación en su fundamento SEXTO considera que el impuesto de valor añadido (en adelante, IVA), no se devenga hasta que se haya producido el pago, por lo que el interés de demora solo operará sobre el precio cierto del contrato, pero no sobre la cuota tributaria del IVA, cuyo retraso en el abono de la empresa no le supone perjuicio. Razona la sentencia de apelación en apoyo a estas conclusiones que, cuando el abono del precio total se realiza mediante abonos a cuenta, se trata del supuesto del artículo 75.2 LIVA y no procede incluir IVA en la base de cálculo de los intereses de demora. Y añade que, no hay perjuicio, de forma que solo procede la inclusión de IVA si el interesado demuestra que ha ingresado el IVA correspondiente a cada certificación o factura con cargo a sus fondos y con anterioridad al



pago de las facturas, siendo la carga de la prueba del contratista. Finalmente, concluye que, a falta de esta demostración, no puede tener el perjuicio como realmente padecido, ya que la contratista no ha acreditado el previo ingreso a la Hacienda.

SEGUNDO.- *La cuestión sometida a interés casacional.*

1. Precisa que la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es, si ha de incluirse o no la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de determinadas facturas de un contrato de suministro.

2. Identifica como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación, las contenidas en el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y el artículo 75 apartado Uno párrafo 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.- *El recurso de la mercantil BFF Finance Iberia SAU*

Arguye la infracción del artículo 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

También del artículo 75 apartado 1 párrafo Primero de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (en adelante, LIVA).

Argumenta que la sentencia considera que no procede que se incluya en la base de cálculo de los intereses moratorios reclamados las cantidades correspondientes al IVA referidas a un perjuicio no acreditado.

Entiende que según la Ley 3/2004 el incumplimiento de los plazos, genera el derecho al cobro de los intereses de demora sobre el importe pagado y el plazo previsto en el artículo 216. 4 párrafo Tercero del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre), es de treinta días.

Añade que en virtud del artículo 75 apartado 1 punto Primero de la LIVA, el IVA se devenga en las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición por el adquirente. Defiende que, si no se ha abonado la factura, han de devengarse los intereses sobre el IVA también, con independencia de su autoliquidación, compensación o pago.

Arguye que la sentencia incurre en un error, pues no estamos ante pagos a cuenta. Pone de relieve que la remisión a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2004 se refiere a contratos de obra, en los que hay recepciones provisionales, extremo que no concurre en el contrato de suministro.

CUARTO.- *La oposición del Servicio Madrileño de la Salud.*

El Letrado de la Comunidad de Madrid muestra su oposición

Aunque no desconoce la función nomofiláctica del recurso de casación en interés casacional objetivo, insiste, que la razón fundamental por la que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó la inclusión del IVA para el cálculo de los intereses fue básicamente probatoria.

Señala que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid acepta esta prueba con una amplia flexibilidad incluso admitiendo que se presenten los documentos de Hacienda en conclusiones, dejando para ejecución de sentencia el cálculo de los intereses sobre el IVA (Sentencia 421/2013, de 20 de junio, fundamento jurídico tercero (RJCA 2013/936).

No es, por tanto, el fundamento de la Sentencia como mantiene el recurso la distinción entre contrato de obras y contrato de suministros, sino que la ahora recurrente no ha hecho ningún esfuerzo probatorio.

No comparte la afirmación del recurso sobre las sanciones tributarias, pues es evidente que en caso de sanciones tributarias que se producirían mucho después de la liquidación del principal sin IVA ni tan siquiera quedaría claro que el perjuicio indemnizable con los intereses abarcaría desde el suministro o entrega del bien hasta el pago del principal sin IVA ya que las sanciones serían muy posteriores al pago del principal.

QUINTO.- *Las normas a interpretar sobre el devengo del IVA y el devengo de los intereses de demora.*

i) Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Artículo 75 . Devengo del impuesto.

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.



No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá 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, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios."

ii) Art. 5 Ley 3/2004, de 29 de diciembre , por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Artículo 5. Devengo de intereses de demora.

"El obligado al pago de la deuda dineraria surgida como contraprestación en operaciones comerciales incurrirá en mora y deberá pagar el interés pactado en el contrato o el fijado por esta Ley automáticamente por el mero incumplimiento del pago en el plazo pactado o legalmente establecido, sin necesidad de aviso de vencimiento ni intimación alguna por parte del acreedor."

SEXTO.- La doctrina de la Sala Tercera, Sección Segunda sobre el devengo del IVA.

Si bien la cuestión sometida a interés casacional resulta novedosa no lo es la cuestión de la que debe partirse cuál es la interpretación acerca del momento de devengo del IVA que lleva aparejada la exigibilidad del Impuesto.

Así es relevante lo dicho en la STS 20 de marzo de 2012, casación 6208/2008 sobre el momento de devengo del IVA en contratos administrativos de obras.

"SEGUNDO.- .../..

La factura no es más que la constatación o prueba documentada de la realización del hecho imponible, siendo precisamente el devengo el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria derivada del impuesto sobre el valor añadido, en sus diferentes modalidades.

.../..

Hemos dicho en nuestra sentencia de 21 de diciembre de 2009 (casación 3415/03 FJ 3º) que por regla general el devengo del impuesto sobre el valor añadido, en el caso de las entregas de bienes, tiene lugar cuando esta última se produce [artículo 10.2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 145, p. 1); artículo 14.1.1º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 9 de agosto) y artículo 75.1.1 de la Ley 37/1992]. El devengo lleva aparejada la exigibilidad del impuesto, según el artículo 10.1 de la Sexta Directiva.

Ahora bien, la simultaneidad entre ambos acontecimientos, que se infiere del párrafo primero del citado artículo 10.2, tiene dos excepciones, recogidas, respectivamente, en los párrafos segundo y tercero del mismo precepto. La primera, obligatoria, atañe a los casos en los que se produzcan entregas anticipadas o a cuenta, en las que el impuesto se exige en el momento en el que se perciben las cuantías correspondientes. Esta excepción fue contemplada por nuestro legislador en los artículos 10.2 de la Ley 30/1985 y 75.2 de la Ley 37/1992. La otra excepción, opcional, autoriza a los Estados miembros a disponer que el impuesto se reclame, en relación con ciertas operaciones o determinadas categorías de sujetos pasivos, en un momento ulterior, como muy tarde, en el de la entrega de la factura o en el del cobro del precio. Esta segunda exclusión de la regla general no ha sido recogida por nuestro legislador, lo que quiere decir que en nuestro sistema para las entregas de bienes (también para las prestaciones de servicios) no cabe posponer la exigibilidad del tributo a un momento ulterior al del devengo.

Las anteriores son las únicas opciones para flexibilizar la relación devengo-exigibilidad. La exigibilidad del impuesto, la repercusión o el traslado de la carga tributaria a aquel para el que se realiza la operación gravada tiene lugar mediante la emisión de la correspondiente factura, como expresamente se recoge en el artículo



88.tres de la Ley 37/1992, sin que, como puntualiza el apartado cinco, se le pueda exigir al destinatario soportar la repercusión del impuesto con anterioridad al momento de su devengo.

../... Si no se le puede exigir al destinatario soportar el impuesto antes de su devengo y si la repercusión tiene lugar con la entrega de la factura, es evidente que esta última tiene necesariamente que recoger la realización del hecho imponible o, lo que es lo mismo, su devengo.

TERCERO .- Tampoco, a juicio de esta Sala, existe contradicción o vulneración de la Directiva 2001/115/CE por parte de la Ley 37/1992 y del Real Decreto 1496/2003.

No hay contradicción alguna entre el artículo 2.b) de la Directiva en cuestión cuando exige que en las facturas conste la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o en la que se han abonado los pagos anticipados, "en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura". Con casi total literalidad se reproduce este precepto en el actual Reglamento de facturación, cuyo artículo 6.1.i), en lo que se refiere a la constancia de los pagos anticipados, contiene a matización de que "siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura".

En ambos casos, tanto la Directiva comunitaria como el Reglamento español, disponen que en la factura aparezcan los pagos anticipados, cuando así se hubieran producido con ocasión de una entrega de bienes. Exigen, pues, que figuren en el documento los que ya se han efectuado, pero de tal exigencia no se colige que pueda eludirse en la factura, no haciéndolo constar, el devengo del impuesto como requisito esencial y determinante del hecho imponible.

La previsión reglamentaria reguladora de la obligación de expedir y entregar factura en las operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido entronca directamente con la Ley 37/1992, cuyo artículo 164, apartado uno, número 3º, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título IX anterior, los sujetos pasivos del impuesto quedan obligados a "expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente". Es en el artículo 6 del citado Real Decreto 1496/2003 donde se especifica y detalla el contenido de la factura, a fin de que resulte documento válido para justificar la realización del hecho imponible y, con ello, la cadena que garantiza la neutralidad impositiva del impuesto.

La aparente rigidez y el formalismo que la Administración ha reservado a la constatación de la realización del hecho imponible en la factura ha sido matizada por la jurisprudencia de esta Sala. Decíamos, entre otras, en nuestra sentencia de 23 de noviembre de 2011 (casación 2205/07 FJ 8º) que, al no ser un elemento constitutivo del derecho a la deducción sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo, la factura puede ser sustituida "por otros documentos, tales como la escritura pública en el caso de adquisición de un bien inmueble o la existencia de medios de prueba suficientes de la realidad de las operaciones, sentencias entre otras, de 11 de Julio de 2011, y del propio Tribunal TJCE de 5 de Diciembre de 1996 y 21 de Abril de 2005, naturalmente el documento que sustituye a la factura debe contener todos los datos necesarios que permitan acreditar de modo fehaciente que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas con la consiguiente identificación de la operación de que se trate, facturas e IVA". No obstante, también hemos afirmado, en las sentencias de 19 de enero de 2011 (casación 1305/09, FJ 2º) y 5 de diciembre de 2011 (casación 3954/09 FJ 2º), que la expedición de la factura, más que un medio de prueba, es un requisito imprescindible para que pueda efectuarse la repercusión del impuesto sobre el valor añadido, de suerte que su falta impide efectuarla. Con ello no hemos hecho otra cosa que ratificar el tenor literal del artículo 88, apartados Dos y Tres, de la Ley 37/1992.

Tampoco está de más recordar que el propio Reglamento ha relajado el rigor de la documentación del impuesto al reconocer la validez de otros documentos sustitutivos en el artículo 7 o al liberar al sujeto pasivo en el artículo 6.7 del deber de incluir determinadas menciones en la factura, mediando autorización del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando se aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate o las condiciones técnicas de expedición de las facturas dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 del precepto, y siempre que las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley 37/1992.

../... El régimen jurídico del impuesto no puede ser identificado, por si mismo, como situación irresoluble o perjudicial para el sujeto pasivo.

Cierto es que entre los requisitos ineludibles que debe contener la factura, reflejados en el artículo 6.7 del Real Decreto, no se incluye el de la indicación del devengo del impuesto. Ello no significa, ni mucho menos, que no deba figurar; el devengo no es un mero requisito formal sino componente consustancial al propio tributo. Sin devengo, no sólo no resulta viable la factura, que a la postre no es más que la documentación del impuesto,



sino el propio hecho imponible que se pretende acreditar. En definitiva, estamos hablando de un elemento de la obligación tributaria que no puede ser alterado o dejado en manos de los particulares, por interdicción del artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)."

SÉPTIMO.- *La respuesta a la cuestión sometida a interés casacional.*

El presente recurso ha sido visto y fallado en la misma fecha que el recurso de casación 7382/2018, cuyas cuestiones de interés casacional, mucho más amplia que la aquí suscitada, guardan una estrecha relación con la aquí debatida al coincidir el punto i) de aquella con la presente.

Del texto de la norma reguladora del IVA y de su interpretación por esta Sala no ofrece duda alguna que i) la factura es la constatación del hecho imponible, ii) el devengo del impuesto en las prestaciones de servicios tiene lugar cuando se ejecuten, iii) el devengo lleva aparejada la exigibilidad del impuesto.

También la literalidad del art. 5 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, es clara en cuanto el obligado al pago de la deuda dineraria surgida como contraprestación en operaciones comerciales incurre en mora y debe pagar el interés pactado en el contrato o el fijado por la citada Ley automáticamente por el mero incumplimiento del pago en el plazo pactado o legalmente establecido

A partir de las anteriores premisas debemos responder a la cuestión de interés casacional que si debe incluirse la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en la base de cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en un contrato de suministro mas es preciso que el contratista acredite que ha realizado el pago o ingresado previamente el Impuesto en la Hacienda Pública.

Tal cuestión del abono del IVA se encuentra absolutamente huérfana de prueba en el supuesto enjuiciado en instancia por el TSJ de Madrid que declaró que la contratista no había acreditado el previo ingreso en la Hacienda Pública.

Por ello tiene razón la parte recurrida cuando opone que el resultado desestimatorio de la sentencia de instancia lo fue en base a la prueba.

Por todo ello se desestima el recurso de casación.

OCTAVO.- *Las costas.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en relación con el artículo 93 LJCA, en el recurso de casación cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de BFF Finance Iberia, SAU contra la sentencia de 6 de febrero de 2019, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación núm. 688/2018.

SEGUNDO.- Se fija como doctrina la reflejada en el penúltimo fundamento.

TERCERO.- En cuanto a las costas estése a los términos señalados en el último de los Fundamentos de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente de la misma, Doña Celsa Pico Lorenzo, hallándose celebrando audiencia pública, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.