



Roj: **STS 3903/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3903**

Id Cendoj: **28079130022022100376**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/10/2022**

Nº de Recurso: **4794/2020**

Nº de Resolución: **1377/2022**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 728/2020,**
ATS 10161/2021,
STS 3903/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.377/2022

Fecha de sentencia: 26/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4794/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4794/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1377/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4794/2020 interpuesto por las entidades VALDEZARZA GESTIÓN, S.L., CONEDO, S.L., y TRAVESAÑO, S.L., representadas por la procuradora de los tribunales doña Belén Jiménez Torrecillas, bajo la dirección letrada de don Raúl de Francisco Garrido, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 47/2017, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 1 de diciembre de 2016, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núm. 3002/13, 3054/13 y 3055/13 interpuestas contra los acuerdos de liquidación A23-72195971 y A23-72195980, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007/2008.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 47/2017, la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, con fecha 27 de febrero de 2020, dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha decidido:

- 1.- **Desestimar el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por VALDEZARZA GESTIÓN S.L., CONEDO S.L Y TRAVESAÑO S.L, representadas por la Procuradora D^a. Belén Jiménez Torrecillas, impugnada en autos y expresada en el fundamento de **derecho** primero, la cual confirmamos por ser ajustada a **Derecho**.
- 2.- Condenar a la parte demandante al pago de las costas procesales".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de las entidades VALDEZARZA GESTIÓN, S.L., CONEDO, S.L., y TRAVESAÑO, S.L., recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 2 de marzo de 2020, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó por auto de 7 de julio de 2021, la admisión del recurso de casación en el que se aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.1 en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación.

Determinar, si la base imponible en el impuesto de sociedades debe calcularse, en todo caso, en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte -por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere- de la pregunta anterior, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 11 LIS).



3.2. El artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 11 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

3.3. El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 10.3 LIS) con relación al artículo 38 c) del Código de Comercio artículo 38 c) del Código de Comercio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de las entidades VALDEZARZA GESTIÓN, S.L., CONEDO, S.L. y TRAVESAÑO, S.L., por medio de escrito presentado el 30 de septiembre de 2021, interpuso recurso de casación en el que termina suplicando a la Sala que:

"... dicte en su día sentencia por la que:

PRIMERO . - Proceda a interpretar, para la formación de jurisprudencia, las normas estatales sobre las que, en el Auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento de esa Excelentísima Sala Tercera del Tribunal Supremo.

SEGUNDO . - En aplicación de dicho criterio jurisprudencial, declare la procedencia de la casación de la Sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2020, dictada en el recurso núm. 47/2017 que desestimaba íntegramente el citado recurso presentado por las entidades VALDEZARZA GESTIÓN, S.L., TRAVESAÑO, S.L. y CONEDO, S.L. y confirmaba íntegramente acuerdo recurrido de 1 de diciembre de 2016 dictado por el Tribunal Económico Administrativo Central y **CASE Y ANULE** la mencionada sentencia, revocando en consecuencia la resolución recurrida dictada por el TEAC y con ella, las resoluciones administrativas y liquidaciones de las que trae causa, ordenando que se practiquen liquidaciones que sean conformes con la jurisprudencia fijada en la presente sentencia, de forma que se consideren para ello los ingresos devengados en los ejercicios 2007 y 2008 por las entidades VALDEZARZA GESTIÓN, S.L., TRAVESAÑO, S.L. y CONEDO, S.L., de acuerdo con la correcta aplicación del criterio legal del devengo que se corresponden con los determinados en la pericial judicial practicada en la instancia".

QUINTO. *Escrito de oposición.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando íntegramente la sentencia recurrida".

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 18 de octubre de 2022, fecha en la que se inició la deliberación, finalizando en la sesión del día 25 de octubre.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *La discrepancia de las partes sobre el debate y la cuestión objeto de controversia.*

Discrepan las partes sobre el sentido de lo resuelto en la instancia y, por ende, sobre el objeto de la controversia.

Para la parte recurrente estamos ante una cuestión estrictamente jurídica, como se desprende del auto de admisión.

Por el contrario, el Sr. Abogado del Estado considera que la cuestión es estrictamente fáctica, centrada en la valoración de la prueba hecha por la Sala de instancia y su resultado, al punto que entiende que la doctrina por la que aboga la parte recurrente es la correcta.

En definitiva, a la primera de las cuestiones seleccionada en el auto de admisión, consistente en determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación, ambas partes responden en el mismo sentido, por lo demás absolutamente correcto atendiendo a los arts 10 y 19 de la LIS; para la parte recurrente "el ingreso se devenga por mandato legal, cuando se han cumplido las condiciones correspondientes para entender realizada la prestación del servicio, y es



independiente de la fecha de expedición de la factura"; para el Sr. Abogado del Estado "los ingresos, como los gastos, deben imputarse, salvo cuando haya de aplicarse una regla especial, que no es el caso, en función del devengo, esto es, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mimos representan. No podemos, por nuestra parte, oponer una doctrina distinta a la que resulta del art. 19 TRLIS. Por tanto, admitiendo a efectos dialécticos que determinados servicios se han devengado en un ejercicio determinado, a ese ejercicio han de imputarse a efectos de Impuesto sobre Sociedades, aunque se facturen con posterioridad".

La tesis de la parte recurrente se apoya, fundamentalmente, en el siguiente texto de la sentencia: "Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes". La lectura, en clave jurídica, le lleva a la parte recurrente a entender que la Sala sentenciadora concluye que el devengo de los ingresos no se produjo en dichos ejercicios anteriores, por falta de emisión de las facturas; identificando devengo contable -y en definitiva fiscal- con fecha de emisión de las facturas por los servicios jurídicos profesionales, considerando expresamente que el momento en que se ejecutaron los servicios era del todo irrelevante.

Sin embargo, el texto de la sentencia sugiera al Sr. Abogado del Estado una idea de todo punto enfrentada a la preconizada por la recurrente. Para aquel, la sentencia se desenvuelve sobre cuestiones fácticas, centradas en que el demandante pretendió acreditar que el devengo se había producido en 2006, pero se inclina por acoger la tesis de la Administración plasmada en las conclusiones de la Inspección por considerarlas más objetivas y razonables ante la insuficiencia de las pruebas pericial y documental; esto es, el representante de la Administración entiende que falta el sustrato fáctico para aplicar la doctrina vista, lo que corrobora el propio texto de la sentencia cuando se pronuncia en el sentido de que los "beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes", que frente a lo dicho por la parte recurrente lo que se colige es que " *no se acredita (declaración fáctica) que los servicios se hayan devengado, efectiva, total o parcialmente, antes de 2007*".

Ciertamente con lo transcrito de la sentencia, en su aislada lectura, puede defenderse ambas tesis, en tanto que su redacción no despeja las dudas que pueden surgir y que de hecho han acaecidos como se ve de ambas tesis enfrentadas. Ahora bien, si situamos dichos párrafos en su contexto, cualquier duda queda absolutamente despejada.

La resolución del TEAC aborda la polémica cuestión desde una óptica fáctica y valoración del material probatorio aportado por los intervinientes -acentuamos con negritas los párrafos más ilustrativos-, "Por ello, se deben reiterar aquí los argumentos ya vertidos por la Inspección en el sentido de que **no existen pruebas documentales que acrediten la emisión, el registro en contabilidad y la declaración de las facturas en los ejercicios 2007 y 2008** debería haberse hecho en un momento anterior al que lo hicieron las sociedades, más allá de la fecha de la sentencia que recae sobre el procedimiento expropiatorio que, según alegan las reclamantes, es la que debe marcar el devengo de los servicios facturados, **pero sin probar que estos se prestaron en ese momento o en cualquier otro**, intentando por tanto trasladar a ejercicios que no pueden ser objeto de comprobación, por el instituto de la prescripción, la facturación de los controvertidos servicios, debiendo indicarse de nuevo que este intento de traslado, invocando el supuesto error contable, ha tenido lugar solamente cuando la Inspección inicia un procedimiento de comprobación sin que con anterioridad se tenga conocimiento de que ninguna de las sociedades involucradas haya intentado solventar ese error con facturas rectificativas, rectificación de declaraciones o por cualquier otro medio que pudiera respaldar la pretensión de todas las interesadas". Es evidente que en sede económico-administrativa el problema de determinar el momento del devengo fue simplemente probatorio y fáctico, ninguna discrepancia jurídica se expone.

El auto de admisión nos habla de la sentencia de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de 10 de enero de 2018, po 252/2016; sentencia que tiene su importancia en cuanto se refiere a una de las sociedades vinculadas y de las mismas operaciones que van a generar la actuación inspectora y las liquidaciones que constituyen el origen del presente conflicto, en dicha sentencia también se analiza si las operaciones y los servicios a los efectos de determinar la fecha del devengo se prestaron en 2003 a 2006 ó en 2007 y 2008, referidos a la entidad NCO ASESORES, que también centra



la atención en la sentencia en este impugnada, pues la sentencia con cita y transcripción de lo dicho en la sentencia del mismo Tribunal de 2 de noviembre de 2017, trata la cuestión desde un punto de vista estrictamente probatorio y su resultado -añadimos las negritas-, "**Y el informe pericial de parte admitido como prueba documental no ha servido tampoco para probar que fueran erróneas las autoliquidaciones propias y de terceros, las facturas y la contabilización en 2008 de los ingresos y que estos últimos se debieron declarar en periodos impositivos que estaban prescritos**, pues se recogen cuadros de facturas e importes, se hace referencia a los contratos de gestión administrativa, a resoluciones firmes del Jurado Provincial de Expropiación de Madrid y a sentencias en materia expropiatoria, pero **no se aporta el necesario soporte documental para acreditar conforme al principio de la carga de la prueba** de los artículos 105.2 y 106 de la Ley 58/2003, cuando se prestaron y cobraron los servicios y los importes obtenidos. Debe recordarse, además, a la entidad actora que contabilizó los citados ingresos en los ejercicios 2007 y 2008, y a ello se atuvo la AEAT, y si, como consecuencia de las actuaciones inspectoras consideraba que el devengo de los mismos se había producido en el año 2006, lo cual le resultaba más favorable a sus intereses, debió proceder a la subsanación de los errores contables en el ejercicio en que se detectaron y no pretender trasladar a la AEAT, o a esta Sala, la carga de comprobar a que ejercicio eran imputables los ingresos obtenidos por la entidad actora en base al examen de la documentación obrante en el expediente administrativo, o que ni tan siquiera obra, por haber sido rechazada por la AEAT en el curso del procedimiento inspector, teniendo en cuenta, además, que si la entidad actora era consciente de que realmente el devengo de los ingresos se produjo en un ejercicio diferente al reflejado en la contabilidad omitió el deber de llevar una contabilidad real y veraz, a que hacen referencia los artículos 25 y 34 del Código de Comercio".

Esclarecedor resulta el propio fundamento séptimo de la sentencia. Su título es bien representativo "Incorrecta valoración del principio contable del devengo, lo que ha dado lugar a una incorrecta determinación de la base imponible", que responde al planteamiento de la cuestión en disputa realizado por la parte demandante -añadimos negritas-, "En este sentido, **la parte actora ha pretendido acreditar, mediante la pericial del Sr. Teodosio, Sr. Valeriano, Victoriano, del perito Sr. Jose Manuel, de fecha 1.4.2018, y de la documental aportada**, que gran parte de **los ingresos de N.C.O Asesores S.L.**, que contabilizó en 2007 y 2008 y que después la Inspección ha trasladado a las sociedades vinculadas hoy recurrentes, y que al final han acabado imputándose las personas físicas, no debieran imputarse a esos ejercicios fiscales, sino a períodos impositivos anteriores, ya prescritos, al corresponderse con las fechas en las que los beneficiarios han obtenido las indemnizaciones correspondientes en los expedientes de expropiación de sus fincas llevados a cabo por parte de Aena, así como en el expediente Fresno de Torote".

Suscitado y planteado el problema en los términos vistos, la Sala de instancia claramente entra a efectuar una valoración fáctica, "El motivo debe ser desestimado, **prevaleciendo las conclusiones de la Inspección por ser más objetivas y razonables**. A este respecto debe recordarse que dicha alegación se formuló de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación, pese a haber realizado contabilización diferente. Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, **conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas**, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes", a lo cual cabe añadir que conforme a los postulados reglamentarios las facturas deben expedirse o el mismo día del devengo o antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo.

Que se trata de dilucidar un dato fáctico y no resolver una cuestión jurídica se desprende sin duda cuando se habla en la sentencia de "**Este dato esencial se halla totalmente ausente en los dictámenes periciales aportados**. Por consiguiente, tal alegación resulta manifiestamente infundada, **y en modo alguno puede decirse que se haya contravenido el principio del devengo** respecto de los ingresos de las sociedades recurrentes, **como tampoco puede hablarse de la existencia de error contable alguno**. Y tampoco puede decirse que los acuerdos liquidatorios hayan dejado de **valorar la documental aportada por la recurrente**, tal como se deduce del contenido de los mismos, aunque contengan una referencia sucinta a la contestación de este motivo, siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no habido error alguno la determinación de la base imponible ni vulneración del artículo 19 del TRLIS".

Todo lo cual nos conduce a considerar correcto el parecer del Sr. Abogado del Estado, que la cuestión a dilucidar no es jurídica sino estrictamente fáctica, de mera valoración del material probatorio realizado por



el Tribunal de la instancia que llega a la conclusión de que los servicios y operaciones de las que derivan el devengo se produjeron en los años 2007 y 2008 y no en el 2006.

Lo cual deja sin contenido la segunda de las cuestiones de interés casacional propuesta; debiendo significarse que no es labor de este Tribunal en sede casacional entra a dilucidar en abstracto cuestiones jurídicas e interpretativas, cuando se carece de los presupuestos fácticos necesarios para la aplicación de la norma necesitada de interpretación.

SEGUNDO. *Sobre las costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

A tenor del artículo 139 LJCA, no ha lugar a la imposición de costas en el recurso contencioso-administrativo.

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 deducido contra sentencia de 27 de febrero de 2020, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 47/2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional; la cual se confirma.

Segundo. No ha lugar a un pronunciamiento condenatorio sobre las costas.

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

Así se acuerda y firma.