



Roj: **STS 2596/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:2596**

Id Cendoj: **28079130022017100253**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/06/2017**

Nº de Recurso: **2243/2016**

Nº de Resolución: **1162/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ MU 656/2016,**
STS 2596/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 30 de junio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2243/2016, promovido por Prefabricados de Hormigones Montalbán y Rodríguez, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D. Fernando García Morcillo, bajo la dirección letrada de D. José Ignacio Dávalos Sánchez, contra la sentencia núm. 199/2016, de 17 marzo, dictada por la **Sección Segunda** de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 81/2013. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La mercantil Prefabricados de Hormigones Montalbán y Rodríguez, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 81/2013 contra la resolución de 30 de noviembre de 2012 (reclamación 30-00950-2012), dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia, que desestimó la reclamación formulada frente a la liquidación provisional que inicia el procedimiento de comprobación limitada, en relación con el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre del ejercicio 2010, y de la que resultaba una cuota a pagar de 45.475,07 euros.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, por sentencia núm. 199/2016, de 17 de marzo, desestimó el recurso núm. 81/2013, en lo que aquí interesa, con los siguientes fundamentos:

«CUARTO.- La normativa aplicable es la siguiente:

1." LIVA artículo 80 (a la sazón vigente) Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal .

2.- Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Artículo 21 apartado 1 n.º 5 : El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.



3."Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Artículo 24.2 . La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto .

De esta regulación se deduce que el artículo 80.Tres de la LIVA permite al sujeto pasivo modificar la base imponible del IVA cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, siempre que, con posterioridad al devengo de las mismas, se dicte auto de declaración de concurso. El ejercicio de esta opción solo podrá realizarse dentro del plazo máximo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) del auto de declaración del concurso. Fuera de este plazo, el legislador no permite modificar la base imponible, ni siquiera por el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro.

Si no cumplimos escrupulosamente el procedimiento y los plazos del mismo se pierde la posibilidad de rectificar las operaciones, por lo que no se podrá recuperar ese IVA, salvo que se cobre la deuda integra tras el procedimiento concursal.

QUINTO.- El acreedor a la vista de la declaración del concurso de acreedores de su deudora, puede acudir al procedimiento previsto en el artículo 80.Tres de la LIVA , que es el específico para las situaciones de concurso. En estos casos, la Ley arbitra un procedimiento especial para modificar la base imponible sin tener que esperar el plazo de un año de impago del 80.Cuatro y sin tener que reclamar las cantidades judicialmente al deudor.

Se puede modificar la base imponible sin más requisitos que la existencia del Auto de la declaración de concurso del deudor, pero para ello deberá hacerse en el plazo previsto en el artículo 21.1.5º de la Ley 22/2003 Concursal . Según este precepto, el Auto de declaración de concurso contendrá el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la Administración concursal la existencia de sus créditos, actualmente en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del Auto de declaración de concurso.

Por tanto, una vez publicado en el BOE el Auto de declaración de concurso del deudor, el acreedor dispone de un mes para emitir una factura rectificativa en la que se modifique la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres, y expedida la factura deberá comunicar la rectificación a la Administración.

En definitiva si el acreedor rectifica la factura en el plazo de un mes y se lo comunica a la Administración, podrá modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres. Por el contrario, si el acreedor rectifica la factura fuera del plazo de un mes desde la declaración del concurso, la modificación no cabe realizarla al amparo del artículo 80.Tres, y habrá que examinar si puede modificarla acudiendo al procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro para el supuesto general de créditos incobrables, que no es ahora el caso.

Tal y como se señala en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 , dentro de los pronunciamientos que han de contenerse en el auto de declaración de concurso se incluye "el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23". En este sentido, el artículo 23 de la Ley 22/2003 precisa que "el extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el «Boletín Oficial del Estado», y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso".



La personación tardía de la Administración en el proceso podría perjudicar el rango de los créditos tributarios y estaría motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo; esta circunstancia es la que motiva la exigencia de que la modificación de la base imponible resulte improcedente con arreglo a lo dispuesto por el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 .

Así pues si los acreedores de una entidad concursada no efectúan la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado Tres del artículo 80 y en el plazo de un mes, sino que lo efectúan más tarde la Administración no tendría conocimiento del IVA que ahora le adeuda la entidad concursada y no su acreedora, dentro del plazo previsto en la normativa concursal para personarse en el concurso, lo que perjudicaría los créditos de la Hacienda Pública. No se infringen los principios alegados por la parte actora, dado que en el caso, el pronunciamiento no afecta tanto al derecho a la devolución o reintegro del IVA, como al procedimiento utilizado, el cual no ha sido observado adecuadamente. Nada se alega respecto de la improcedencia de compensación de cuotas por incumplimiento de las limitaciones establecidas en el artículo 99 5 de la LIVA , por lo no cabe hacer consideración y queda confirmada».

SEGUNDO .- Disconforme con dicha sentencia, la representación procesal de Prefabricados de Hormigones Montalbán y Rodríguez, S.A., por escrito presentado el 28 de abril de 2016, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina con fundamento en que «[e]xiste contradicción entre el pronunciamiento de la sentencia alegada como contradictoria y el de la recurrida, en cuanto a que el fallo de la sentencia contradictoria estima el recurso, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia y la liquidación tributaria cuya anulación pretendía el recurrente, por entender que la aplicación del plazo establecido en el artículo 80.Tres Ley del IVA conculca, en este caso concreto, la SEXTA Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 , en su artículo 18.2, al infringir el principio de neutralidad del sistema de exacción del IVA», mientras que en la sentencia de instancia, «aun juzgando los mismos hechos y sobre la base de los mismos fundamentos jurídicos, desestima el recurso, al considerar que los plazos establecidos en el artículo 80.Tres Ley IVA deben ser cumplidos para no perjudicar el procedimiento administrativo. Con base en lo anterior, de la sentencia recurrida se deduce que la aplicación a este caso del artículo 80.Tres de la Ley IVA no infringe el principio de neutralidad establecido por la SEXTA Directiva IVA 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977» (págs. 4-5 del escrito de interposición). Aporta como sentencia de contraste la dictada por la misma Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia que la recurrida, recaída en el recurso núm. 80/2013, de fecha 14 de diciembre de 2015, en la que la parte actora es la misma mercantil.

A efectos procesales, pero sin aportar certificación de las mismas, señala «también las siguientes sentencias, contradictorias en sus pronunciamientos con la recurrida:

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda). EMS-Bulgaria Transport OOD Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, sentencia de 12 julio 2012 (TJCE2012\183).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda). Minitér Finansów Kraft Foods Poiska, SA, sentencia de 26 enero 2012. (TJCE2012\10).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda), de 8 de mayo de 2008. Asunto C-96/07 (Asuntos acumulados Ecotrade C-95/07 , C-96/07) Número Sentencia: ECLI: EU:C:2007:257 Número Recurso: C-96/07 .
- Tribunal Supremo, de 26 de enero de 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2 (RJ 2012\3211).
- Tribunal Supremo, de 10 de mayo de 2010 Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2 (REC 349/2005).
- Tribunal Supremo, de 26 de septiembre de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2 (RJ 2008\5830).
- Audiencia Nacional, de 14 marzo 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6 (JT 2012\295).
- Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 24 de julio de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2 (sentencia nº 631/2015)».

Por ello, suplica a esta Sala que «dicte sentencia estimando el recurso, casando y anulando la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (sentencia nº 199/2016) el día 17 de marzo de 2016, en recurso contencioso-administrativo número 81/2013, y de los actos administrativos cuya impugnación constituía el objeto de dicha resolución judicial» (pág. 17).

TERCERO .- El Abogado del Estado formuló, por escrito registrado el 6 de junio de 2016, oposición a dicho recurso, en el que, tras reconocer que existen las identidades que exige el art. 96.1 de la Ley Jurisdiccional , aduce que «la sentencia recurrida no ha incurrido en ninguna infracción legal. Antes al contrario, ha aplicado



las normas que regulan la rectificación de la base imponible del IVA, por ser declarado en concurso, el deudor del sujeto pasivo del impuesto, y no poder pagar la cuota del IVA, como el crédito de dicho sujeto pasivo como tal acreedor que concurre en la masa pasiva del concursado», y concluye que «el recurso de casación para unificación de doctrina no debe prosperar, no obstante, haber la contradicción puesta de manifiesto por el recurrente, sobre esta cuestión, y como hemos dicho admitida a efectos meramente dialécticos» (págs. 4-5 del escrito de oposición).

CUARTO .- Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el 27 de junio de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia núm. 199/2016, de 17 de marzo, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 81/2013, interpuesto por Prefabricados de Hormigones Montalbán y Rodríguez, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, de fecha 30 de noviembre de 2012, que desestimaba la reclamación núm. 30/950/2012, planteada contra liquidación provisional que inicia procedimiento de comprobación limitada, en relación al cuarto trimestre del ejercicio 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), del que resultaba una cuota a pagar de 45.475,07 euros.

SEGUNDO.- Como hemos señalado en los Antecedentes, la sociedad recurrente entiende que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 17 de marzo de 2016, al confirmar la decisión de la Administración de no admitir las modificaciones efectuadas en la base imponible del IVA de un total de 254.743,78 euros, por las facturas no cobradas a determinados clientes en concurso de acreedores, ni la reducción de su cuota devengada de 40.759,01 euros, infringe el «principio de neutralidad del sistema de exacción del IVA, que es su pilar fundamental, así como principios constitucionales tales como el principio de proporcionalidad y de capacidad económica» (pág. 8 del escrito de interposición), a la par que contradice la doctrina contenida en la sentencia de 14 de diciembre de 2005, dictada por la misma Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que resolvió un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la misma mercantil.

A este respecto, afirma la actora que mientras que la sentencia citada de contraste entiende que «la rectificación de facturas realizada fuera del plazo establecido» en el art. 80.Tres de la LIVA, «no es causa de la pérdida del derecho a la deducción del IVA», «la sentencia recurrida entiende que sí que lo es» (pág. 6); e insiste en que la sentencia impugnada «impide la aplicación del mecanismo de deducción de las cuotas soportadas del IVA mediante la modificación de la base imponible por créditos incobrables», que «evita el ejercicio del derecho material de deducción del IVA soportado», que entiende que «lo procedente es impedir la modificación de la base imponible del Impuesto al emitir la factura rectificativa fuera del plazo», y, en fin, que «nieg[a] la deducibilidad del Impuesto» (pág. 8).

Y, a su juicio, con dicha decisión, la sentencia impugnada incurre en un «extremo formalismo», impidiendo «el ejercicio de un derecho material por el simple incumplimiento de un requisito formal» (pág. 8), y, por tanto, contradice el principio de neutralidad del IVA reconocido en la Sexta Directiva, así como la jurisprudencia reiterada del TJUE y de este Tribunal Supremo, porque -se dice- «el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA», por lo que «una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda» ser «para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir» (pág. 16).

TERCERO.- Planteada en los citados términos la demanda, debemos comenzar señalando que el recurso que nos ocupa, es decir, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a 99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. «Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones



sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas [...]. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir» [por todas, sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998), FD Tercero].

CUARTO.- Pues bien, identificada la naturaleza de este singular recurso, debemos comenzar confirmando que se cumplen con los requisitos del art. 96 LJCA, en la medida en que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 17 de marzo de 2016, impugnada en esta sede, en efecto, contradice la dictada por el mismo Tribunal, en relación con hechos idénticos y la misma entidad recurrente, el 14 de diciembre de 2005.

Circunstancia que reconoce el propio Abogado al señalar que «estamos ante dos sentencia que llegan a pronunciamientos distintos y contradictorios. Frente a la extrañeza -señala- porque un mismo Tribunal, en un espacio tan corto de tiempo, dicte dos sentencias en principio contradictorias, la única explicación que se nos alcanza, es la diferencia de Magistrado Ponente. Se reconoce -insiste- las identidades subjetiva, objetiva y causal que exige el citado art. 96.1 de la Ley jurisdiccional» (pág. 4 del escrito de oposición).

En esta tesitura, debemos decidir cuál de las doctrinas contradictorias es la correcta, para lo cual -adelantamos-, es preciso tener en consideración (a) las exigencias que derivan del principio de neutralidad del IVA, según nuestra jurisprudencia y la del TJUE; (b) las inobservancias que se han podido cometer en el procedimiento establecido en la norma española para la modificación de la base imponible del IVA por facturas no cobradas de clientes en concurso de acreedores; y (c) el eventual perjuicio que pueda causar a la Hacienda Pública dichos incumplimientos.

Y, a este respecto, por lo que se refiere a la inobservancia del procedimiento, procede destacar, en primer lugar, que en ambos casos la entidad recurrente cumplió con lo establecido en la redacción entonces vigente del art. 24.2.a) del RIVA, a tenor del cual, el "acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto".

Pero, pese a dicha comunicación, la Administración rechazó tal modificación en virtud de lo dispuesto en el art. 80.Tres de la LIVA, que, en la redacción aplicable *ratione temporis*, disponía:

"La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal".

Por su parte, dicho precepto de la Ley 22/2003, se refería al «llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23».

Según consta en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, aquí impugnada, en el caso examinado, el plazo finalizaba el 27 octubre 2008, última publicación producida en el BOE, mientras que las facturas fueron emitidas el 30 noviembre de 2008 (FD Tercero).

Pese a que, como decimos, el retraso fue de solo algo más de un mes respecto del plazo establecido en el art. 80.Tres de la LIVA, la sentencia recurrida confirma el criterio de la Administración y señala que «[f]uera de este plazo, el legislador no permite modificar la base imponible, ni siquiera por el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro».- «Si no cumplimos escrupulosamente el procedimiento y los plazos del mismo -señala- se pierde la posibilidad de rectificar las operaciones, por lo que no se podrá recuperar ese IVA, salvo que se cobre la deuda íntegra tras el procedimiento concursal» (FD Cuarto).

Posteriormente, la sentencia matiza algo la afirmación anterior al declarar que «[e]l acreedor a la vista de la declaración del concurso de acreedores de su deudora, puede acudir al procedimiento previsto en el artículo



80.Tres de la LIVA , que es el específico para las situaciones de concurso. En estos casos, la Ley arbitra un procedimiento especial para modificar la base imponible sin tener que esperar el plazo de un año de impago del 80.Cuatro y sin tener que reclamar las cantidades judicialmente al deudor.- En definitiva -se apostilla- si el acreedor rectifica la factura en el plazo de un mes y se lo comunica a la Administración, podrá modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres. Por el contrario, si el acreedor rectifica la factura fuera del plazo de un mes desde la declaración del concurso, la modificación no cabe realizarla al amparo del artículo 80.Tres, y habrá que examinar si puede modificarla acudiendo al procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro para el supuesto general de créditos incobrables, que no es ahora el caso».

Con independencia de la controversia que existía en el momento en el que se denegó a la actora el derecho a la reducción de la base imponible del IVA, sobre la compatibilidad de las vías establecidas en los apartados Tres y Cuatro del referido art. 80 de la LIVA , resulta evidente que el apartado Cuatro exigía también unos plazos y requisitos que al tiempo de dictarse la sentencia impugnada la actora ya no podía cumplir. Pese a ello, la resolución judicial recurrida declara que «[n]o se infringen los principios alegados por la parte actora, dado que en el caso, el pronunciamiento no afecta tanto al derecho a la devolución o reintegro del IVA, como al procedimiento utilizado, el cual no ha sido observado adecuadamente» (FD Quinto). Es decir, que no existe infracción alguna porque, estando prevista en la Ley la modificación de la base imponible por facturas no cobradas a clientes en concurso de acreedores, aquélla no puede tener lugar únicamente porque la demandante no ha cumplido con el procedimiento (el plazo) establecido al efecto en la norma.

Sin embargo, la sentencia del mismo Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 14 de diciembre de 2015 , aportada de contraste, sostiene que la denegación del derecho a la reducción de la base imponible del IVA contradice el art. 18.2 de la Sexta Directiva, así como el principio de neutralidad de dicho impuesto (FD Segundo).

Y, con mayor argumentación, a la misma conclusión, aunque en un supuesto con singularidades propias, ha llegado la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en su reciente sentencia de 11 de julio de 2006 (rec. núm. 247/2014), donde se examina «si la aplicación del plazo fijado en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA que regula la rectificación de las facturas debe aplicarse de forma estricta a la mercantil recurrente o si, por el contrario, concurren en la recurrente circunstancias muy específicas que deben tenerse en cuenta para excepcionar la aplicación del citado plazo» (FD Cuarto).

Después de indicar que el plazo del art. 80.Tres de la LIVA «busca evitar que el pasivo común del concurso que haya sido ya fijado pueda verse alterado posteriormente incidiendo en decisiones ya adoptadas y, en suma, que existan alteraciones en los créditos después del plazo máximo para la fijación de la masa pasiva del concurso», la Sala señala: «Corresponde entonces analizar cuáles son las consecuencias que conlleva que en este caso la recurrente haya presentado la solicitud de modificación de la base imponible incumpliendo ese plazo y para ello debemos analizar la trascendencia de ese requisito atendiendo al principio de neutralidad del IVA y a la ausencia de causación de perjuicios para la Hacienda Pública.- Para ello debemos remitirnos a la naturaleza del IVA y a la definición que de la misma y, en particular, del derecho a la deducción, ha hecho el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el propio Tribunal Supremo. En este sentido, se anticipa por esta Sección que la liquidación recurrida vulnera el referido principio de neutralidad por cuanto se hace ingresar a la compañía unas cuotas del IVA que nunca ha cobrado ni va a cobrar» (FD Cuarto).

Y tras reflejar la doctrina sentada en nuestras sentencias de 26 de enero de 2012 , de 28 de enero de 2011 y de 13 de octubre de 2015 , declara:

«De la doctrina jurisprudencial referida se desprende que ha de analizarse en cada caso la naturaleza del requisito incumplido para determinar el alcance que, respecto de los aspectos sustanciales del impuesto - como es, desde luego, el derecho a la deducción como garantía del principio de neutralidad-, ha de atribuirse a ese incumplimiento.

Siendo ello así, el incumplimiento de una obligación formal, y cuya relevancia incide sobre todo en el ámbito concursal, no obstante su irradiación también al ámbito fiscal, no puede tener un efecto en éste de la trascendencia de privar al sujeto pasivo del IVA del derecho a la deducción cuando se ha cumplido la obligación básica, verdadero requisito material en dicho ámbito, cual es la de comunicar la modificación de la base imponible a la Administración tributaria, que toma conocimiento oportunamente de la misma y puede, desde ese momento, llevar a cabo las actuaciones que pretende garantizar la norma, es decir, las tendentes a evitar que el concursado pueda deducirse cantidades indebidas de IVA.

Por todo ello consideramos que, al afectar la liquidación recurrida al principio de neutralidad del impuesto sin otra justificación que el no haber acreditado la interesada la observancia de un plazo que no tiene el carácter de verdadero requisito material en la dinámica del IVA debe ser anulada puesto que en este caso concurre una



circunstancia muy específica que impedía al recurrente cumplir el citado plazo como hemos ido destacando a lo largo de esta sentencia» (FD Cuarto).

QUINTO.- Pues bien, a la luz de la jurisprudencia de esta Sala y de la finalidad del plazo establecido en el art. 80. Tres de la LIVA, debemos declarar como correcta la doctrina sentada en la sentencia aportada de contraste y en la sentencia de la Audiencia Nacional que acabamos de citar.

A) A este respecto, debemos recordar que, en relación con el derecho a la deducción en el IVA, esta Sala, en Sentencia de 10 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 1454/2005), declaró:

«Ciertamente, el ejercicio de tal derecho queda sujeto al cumplimiento de determinadas formalidades (recogidas en los artículos 97 y 99 de la Ley 37/1992), pero no cabe olvidar que, como hemos subrayado en la citada sentencia de 25 de marzo de 2009 (FJ 6º), reiterada en la de 12 de noviembre siguiente (FJ 5º), todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento de este derecho, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sustenta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00, apartado 30)]. Este papel central del derecho a la deducción en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido ha llevado al Tribunal de Justicia a considerar improcedente la exigencia de requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercerlo. Dicho de otra forma, cuando al amparo del artículo 18.1.d) de la Sexta Directiva los Estados miembros establezcan formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en casos de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por parte del sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 31) y Ecotrade, ya citada (apartados 62 y 63)]» (FD Cuarto).

En el mismo sentido, en la sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 1560/2010) examinamos «si la contabilización errónea de unas facturas, figurando en un Libro Registro que no corresponde (Libro Registro de Facturas emitidas en lugar de Libro Registro de Facturas Recibidas) debe considerarse un requisito cuyo incumplimiento impide el derecho a la deducción del IVA». Y transcribiendo algunos razonamientos de la Sentencia de 1 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 786/2009), reiteramos la doctrina antes transcrita y concluimos: «[e]n estas circunstancias decaen las razones que sustentan el recurso de casación de abogado del Estado en defensa de los fundamentos que se contienen en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de marzo de 2002, pues la premisa de su razonamiento no es cierta, ya que para que la cuota sea deducible basta con que haya nacido el derecho a la deducción» (FD Tercero).

De igual forma, en la Sentencia de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 6287/2006), esta Sala ponía de manifiesto: «No cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras muchas, en las sentencias de 14 de febrero de 1984, Rompelman, 268/83; 21 de septiembre de 1988, Comisión/República Francesa, 50/87, 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94 y 30 de marzo de 2006, AS- C-184/04, Undenkanpungin Kaup» (FD Tercero).

En fin, lo mismo hemos dicho, citando la sentencia de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 4608/2006), en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), resoluciones, ambas, «en la[s] que rechazábamos de forma rotunda que pueda negarse el derecho a la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo por el mero incumplimiento de las obligaciones formales» (FD Quinto).

B) Además, con el fin de identificar el eventual perjuicio que pudiera causar a la Hacienda Pública su incumplimiento, procede indagar sobre la finalidad del plazo contemplado en el art. 80.Tres y, de este modo, comprobar si tiene sentido la rigidez que se atribuye al mismo.

La sentencia impugnada explica así la *ratio* de dicho plazo:



«La personación tardía de la Administración en el proceso podría perjudicar el rango de los créditos tributarios y estaría motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo; esta circunstancia es la que motiva la exigencia de que la modificación de la base imponible resulte improcedente con arreglo a lo dispuesto por el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 .

Así pues si los acreedores de una entidad concursada no efectúan la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado Tres del artículo 80 y en el plazo de un mes, sino que lo efectúan más tarde la Administración no tendría conocimiento del IVA que ahora le adeuda la entidad concursada y no su acreedora, dentro del plazo previsto en la normativa concursal para personarse en el concurso, lo que perjudicaría los créditos de la Hacienda Pública» (FD Quinto).

Dicha tesis, parece coincidir con la que mantenía la DGT para negar la compatibilidad de las vías de los apartados Tres y Cuatro del art. 80 de la LIVA , según expresaba la Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012 (núm. 00/2471/2010):

«En efecto, tal y como se señala en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 , dentro de los pronunciamientos que han de contenerse en el auto de declaración de concurso se incluye "el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23". En este sentido, el artículo 23 de la Ley 22/2003 precisa que "el extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el «Boletín Oficial del Estado", y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso».

A juicio de la DGT, de la mencionada regulación legal se deriva el perjuicio evidente que, sobre el rango de los créditos tributarios, tendría la personación tardía de la Administración en el proceso y que estaría motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo; esta circunstancia es la que motiva la exigencia de que la modificación de la base imponible resulte improcedente con arreglo a lo dispuesto por el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 . Tal previsión dejaría de tener virtualidad si la entidad, habiendo podido proceder a la modificación de la base imponible a través del artículo 80.Tres, no lo hubiera hecho y fuera posible efectuar dicha modificación de forma alternativa o subsidiaria por medio de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto .

Así, de acuerdo con la DGT, si los acreedores de una entidad concursada no efectúan la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado Tres del artículo 80 y en el plazo de un mes, sino que lo efectúan más tarde al amparo del apartado Cuatro, la Administración no tendría conocimiento del IVA que ahora le adeuda la entidad concursada y no su acreedora dentro del plazo previsto en la normativa concursal para personarse en el concurso, lo que perjudicaría los créditos de la Hacienda Pública" (FD Tercero).

Sin embargo, coincidimos con la citada RTEAC en que el expresado no parece ser el motivo para cerrar la posibilidad de reducir la base imponible fuera del plazo del mes.

«En primer lugar -afirma-, la entidad acreedora, a la vista de la declaración del concurso de acreedores de su deudora, puede acudir al procedimiento previsto en el artículo 80.Tres de la LIVA , que es el específico para las situaciones de concurso. En estos casos, la Ley arbitra un procedimiento especial para modificar la base imponible sin tener que esperar el plazo de un año de impago del 80.Cuatro y sin tener que reclamar las cantidades judicialmente al deudor (en la actualidad pueden también reclamarse notarialmente).

La peculiaridad de este procedimiento es que se puede modificar la base imponible sin más requisitos que la existencia del Auto de la declaración de concurso del deudor, pero para ello deberá hacerlo en el plazo previsto en el artículo 21.1.5º de la Ley 22/2003 Concursal . Según este precepto, el Auto de declaración de concurso contendrá el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la Administración concursal la existencia de sus créditos, actualmente en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del Auto de declaración de concurso.

Por tanto, una vez publicado en el BOE el Auto de declaración de concurso del deudor, el acreedor dispone de un mes para emitir una factura rectificativa en la que se modifique la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres, y dispone de otro mes desde la expedición de esta factura para comunicar la rectificación a la Administración.



Con estos plazos, podría darse el supuesto de que la Hacienda Pública tenga conocimiento de la rectificación una vez que ya ha transcurrido el plazo para personarse en el concurso, aun habiendo acudido el acreedor al procedimiento del artículo 80.Tres, motivo por el que este Tribunal no comparte la postura de la DGT para negar la posibilidad de acudir a uno u otro procedimiento, puesto que en cualquiera de los dos casos puede ocurrir que la Administración no pueda insinuar el crédito nacido de la rectificación en el concurso dentro del plazo de llamamiento a los acreedores» (FD Cuarto).

«Es cierto que si el acreedor modifica la base imponible inmediatamente después de la publicación del Auto del concurso del deudor y lo pone en conocimiento de la Agencia Tributaria con celeridad, ésta tendrá tiempo de personarse en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento a los acreedores, pero puede ocurrir que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80.Tres y que cuando se lo comunique a la Agencia Tributaria ya haya transcurrido el plazo de llamamiento a los acreedores. Así, acudir al procedimiento del artículo 80.Tres no garantiza que la Agencia Tributaria se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, lo que lleva a que puede ocurrir que su crédito no sea privilegiado» (FD Quinto).

SEXTO.- En definitiva, venimos declarando reiteradamente, en sintonía con el TJUE, que el «principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales».

Hemos subrayado que puede ocurrir que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80.Tres y que cuando se lo comunique a la Agencia Tributaria ya haya transcurrido el plazo de llamamiento a los acreedores, de manera que acudir a dicho procedimiento no garantiza que la Agencia Tributaria se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, por lo que puede suceder que su crédito no sea privilegiado.

Y constan como hechos reseñables que la sociedad recurrente cumplió con su deber de comunicar a la Administración tributaria en el plazo, previsto en el Reglamento, de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada (evitando, de este modo, que el concursado pueda deducirse cantidades indebidas de IVA), y que dicha modificación fue efectuada transcurrido poco más de un mes del término establecido en el art. 80.Tres de la LIVA .

A tenor de nuestra doctrina, constatado que el cumplimiento del plazo del art. 80.Tres de la LIVA no garantiza que la Administración se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento (por lo que el incumplimiento del plazo no causa un especial perjuicio a la Hacienda Pública), y, en fin, consideradas las circunstancias específicas que han concurrido en el caso sometido a nuestro examen, debemos concluir que hacer ingresar a la sociedad recurrente cuotas de IVA que ni ha percibido ni va a percibir, lesiona el principio de neutralidad del impuesto.

SÉPTIMO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad Prefabricados de Hormigones Montalbán y Rodríguez, S.A. y, por tanto, estimar el recurso contencioso-administrativo instado por la recurrente ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, lo que comporta la declaración de nulidad de la resolución impugnada y de los actos administrativos de que trae causa.

OCTAVO.- No procede hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por Prefabricados de Hormigones Montalbán y Rodríguez, S.A. contra la sentencia núm. 199/2016, de 17 marzo, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia , recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 81/2013, sentencia que anulamos. **2.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 81/2013 interpuesto contra la Resolución de 30 de noviembre de 2012, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia, con la consiguiente anulación de dicha resolución y de la liquidación provisional que confirma. **3.-** No hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.



D. Nicolas Maurandi Guillen D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ