



Roj: **STSJ M 9/2018 - ECLI:ES:TSJM:2018:9**

Id Cendoj: **28079330052018100009**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **11/01/2018**

Nº de Recurso: **446/2016**

Nº de Resolución: **12/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

**NIG:** 28.079.00.3-2016/0011029

**Procedimiento Ordinario 446/2016**

**Demandante:** LUJISA, S.A.

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA 12**

RECURSO NÚM.: 446-2016

PROCURADOR D./DÑA.: MARIA JOSÉ BUENO RAMÍREZ

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Carmen Álvarez Theurer**



En la Villa de Madrid a 11 de Enero de 2018

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 446-2016 interpuesto por LUJISA representado por la procuradora DÑA MARÍA JOSÉ BUENO RAMÍREZ contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30.3.2016 reclamación nº 28/023221/2016 interpuesta por el concepto de IVA habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO:** Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**TERCERO:** Estimándose necesario el recibimiento a prueba y una vez practicadas las mismas se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 09- 01-2018 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución desestimatoria presunta por silencio administrativo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la reclamación económico administrativa número 28/023221/2016, interpuesta el 30 de marzo de 2015, contra la resolución dictada el 27 de febrero de 2015, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se practica liquidación provisional, Clave de liquidación A2885015306000949, Referencia 201430343690456G0033, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2014, periodo 5, de la que resulta una cuota de 8.342,13€, intereses de demora de 279,68€ y resulta total a ingresar de 8.621,81€.

**SEGUNDO:** La entidad recurrente solicita en su demanda que se reconozca y declare que la resolución tácita del TEAR de Madrid objeto de impugnación, no es conforme a Derecho, declarando su anulación (y en consecuencia, la anulación de la Resolución con Liquidación Provisional de fecha 27 de febrero de 2015 dictada por la AEAT) y que se condene a la Administración Tributaria al reintegro a LUJISA, SA, de la cantidad de 8.621,81 euros, más los intereses legales desde su abono por parte de ésta última o subsidiariamente, que se reduzca la cantidad a abonar de 8.621,81 euros a la cantidad de 187,16 euros..

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que entre los meses de marzo, abril y mayo de 2014, LUJISA, SA, emitió distintas facturas a la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA,, con motivo del suministro y venta a esta última de distinto material eléctrico. El total de la base imponible de las facturas emitidas ascendía 891,24 euros y la cuota de IVA por importe de 187,16 euros. Tras la declaración del concurso de acreedores de Disyuntor Regulador ASD, SA, con fecha 9 de mayo de 2014, tal y como se acredita en la publicación del BOE que consta en el expediente administrativo, LUJISA, SA procedió en mayo de 2014 a la modificación de la base imponible, reduciendo la misma por importe de 891,24 euros y la cuota de IVA por importe de 187,16 euros. Dicha modificación realizada por la demandante, fue comunicada a la Administración Tributaria de forma telemática, con el registro de entrada online RGE851015832014. Dicho registro de presentación consta en el expediente administrativo, y en el mismo se indica que se incorporaron los siguientes documentos adjuntos:

- 1) Escrito de LUJISA, SA a la Administración Tributaria, comunicando y detallando la modificación de la base imponible realizada.
- 2) Facturas emitidas por LUJISA, SA a la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA.
- 3) Factura rectificativa emitida por LUJISA, SA a la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA.
- 4) Emails remitidos en junio de 2014 por los abogados de LUJISA, SA a la Administración Concursal de la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA, comunicando los créditos de LUJISA, SA.
- 5) Emails remitidos en julio de 2014 por los abogados de LUJISA, SA a la Administración Concursal de la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA, comunicando la mencionada factura rectificativa de LUJISA, SA.



6) Burofax emitido por LUJISA, SA, comunicando la factura rectificativa emitida a la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA.

7) Publicación en el BOE de 26 de mayo de 2014, del concurso de acreedores de la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA, declarado el día 9 de mayo de 2014.

Manifiesta que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria únicamente basa su argumentación en el incumplimiento del requisito formal de comunicar la modificación de la base imponible practicada "a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria" tal y como dispone el art. 24.2 a) 2ª del RIVA, argumentando la AEAT que el Modelo disponible a tal efecto es el modelo 952 por vía electrónica. Sin embargo, la AEAT no fundamenta jurídicamente en base a qué normativa, se aprueba el MODELO 952 como cauce necesario para realizar la comunicación electrónica de la modificación de las bases imponibles. En efecto, el art. 24.2 a) 2ª del RIVA simplemente se limita a remitir al ciudadano al formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, pero en dicho artículo del RIVA no se especifica cuál es el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.

Considera que ha cumplido con todos y cada uno de los requisitos que exige el art. 24.2 a) 2ª del RIVA, y en relación con el requisito de comunicar la modificación de la base imponible practicada, la demandante ha realizado dicha comunicación mediante un escrito presentado electrónicamente con el nº RGE 851015832014. El hecho de que no se especificase en la norma cuál es el cauce concreto, dentro de la sede electrónica de la AEAT, para comunicar la modificación de la base imponible practicada, es lo que ha motivado que la demandante interpretara que debía acceder a dicha sede electrónica, y proceder a realizar dicha comunicación mediante un procedimiento genérico de revisión. Además, téngase en cuenta que la actuación de la demandante se encuentra en todo caso amparada por lo dispuesto en el art. 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, si bien se trata de una normativa que se aplica de forma supletoria en el presente caso (pues siempre existe una norma más específica que regula la presentación de escritos de los ciudadanos a las Administraciones Públicas), no puede negarse que la misma otorga un mínimo respaldo jurídico a la comunicación llevada a cabo.

Entiende que, en todo caso, el no cumplimiento de un requisito formal establecido a nivel reglamentario no puede privar al contribuyente del ejercicio de sus derechos materiales, y menos aun cuando ni siquiera se ha otorgado un plazo al contribuyente para su subsanación. Dicha situación supone la vulneración de los principios de capacidad económica y de proporcionalidad, del principio de neutralidad del sistema de exacción del IVA. Cita la sentencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª, del Tribunal Contencioso-Administrativo de Madrid, en su resolución de 5 de mayo de 2015, donde de nuevo se enjuiciaba un supuesto de comunicación extemporánea del contribuyente de la modificación de la base imponible practicada (pasado el mes desde la expedición de la factura rectificativa), incumpliendo lo dispuesto en el art. 24.2 a) 2º del RIVA.

Téngase en cuenta también que la Administración Concursal de Disyuntor Regulador ASD, SA, dispone desde el primer momento de las facturas emitidas por LUJISA, SA, y correspondiente factura rectificativa a efectos de poder recuperar la cuota de IVA (tal y como se acredita en el expediente administrativo), por lo que ningún daño se le ha causado a la AEAT, debiendo esta última, una vez acepte la modificación realizada por la demandante, comunicar a dicha Administración Concursal el cambio de titularidad a favor de la AEAT (con motivo de dicha modificación) de la parte del crédito de la demandante correspondiente a las cuotas de IVA repercutido.

Que sin perjuicio de lo indicado, la demandante procedió en mayo de 2014 a la modificación de la base imponible, reduciendo la misma por importe de 891,24 euros y la cuota de IVA por importe de 187,16 euros. En efecto, realizó tal modificación ya que las facturas a la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA, con motivo del suministro y venta a esta última de distinto material eléctrico, ascendía su base imponible a 891,24 euros y la cuota de IVA a 187,16 euros. En consecuencia, esta parte no entiende y la Administración Tributaria no explica, ni motiva, ni fundamenta jurídicamente, por qué la cuota a abonar asciende a 8.342,13 euros más los correspondientes intereses de demora, en vez de a 187,16 euros, que es la cuota de IVA correspondiente a las bases imponibles modificadas. Subsidiariamente, se pretende la reducción de la cantidad a abonar por LUJISA,SA, a 187,16 euros, que es en realidad la cuota de IVA correspondiente a las bases imponibles modificadas por la demandante en mayo de 2014 respecto de las facturas emitidas a la sociedad Disyuntor Regulador ASD, SA.

**TERCERO:** El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que el acreedor, si desea acogerse a la facultad de modificación para rectificación de la base imponible cuando el cliente entra en concurso, ha de respetar escrupulosamente los requisitos de refacturación del artículo 80.Tres de la Ley, recordando que este precepto remite al resto de requisitos establecidos reglamentariamente en su punto Séptimo. Y el artículo 24 del Reglamento, establece las condiciones para este ejercicio, como es la



imprescindible comunicación a la Administración Tributaria, en la forma y plazo que se indican, para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas, que no podría hacerse si se dejara la forma y plazo de comunicación al libre arbitrio del interesado. Por tanto, el requisito procedimental controvertido reviste gran importancia, estableciendo la ley como imprescindible la comunicación a la Administración de la modificación de la base imponible, y no en cualquier forma, sino en el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por lo tanto se identifica de manera clara el formulario que se debe usar, que está a disposición de los interesados en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, debiendo además, acompañarse de los documentos previstos al efecto, estableciéndose en el Reglamento del Impuesto el plazo de un mes. Requisitos proporcionados al fin de control pretendido, adecuados a la sistemática del impuesto y cuyo cumplimiento no resulta excesivamente gravoso, ni conculca derecho alguno del sujeto pasivo. En el caso analizado, tal y como consta en la resolución recurrida, no consta que la modificación de la base imponible se haya comunicado por vía electrónica a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, tal y como exige el artículo 24.2 a 2ª, del Reglamento, por lo que la modificación de la base imponible no fue precedentemente realizada, siendo en consecuencia la liquidación efectuada plenamente ajustada a Derecho.

**CUARTO:** En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la liquidación provisional, de fecha 27 de febrero de 2015, en el apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa lo siguiente:

*"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:*

*- Con fecha 21/10/2014 se le notificó propuesta de liquidación provisional por el concepto IVA período 03/2014, con la siguiente motivación: .*

*- La presente propuesta de liquidación se basa en: En relación con su comunicación de modificación de base imponible por declaración de concurso de su deudor Disyuntor Regulador A.S.D. SA*

*(NIF:A28111573) presentada con fecha 26/06/2014, se le comunica lo siguiente:*

*Una vez examinada la documentación presentada mediante escrito RGE 85101583 2014, de 26/06/2014, y de conformidad con el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), con el artículo 24.2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante RIVA) y demás disposiciones que resulten de aplicación, no procede la reducción de la base imponible por importe de 891,24 euros y la cuota por importe de 187,16 euros por incumplimiento de los siguientes requisitos:*

*Según establece el art. 24.2.a) 2º del RIVA (en su nueva redacción introducida por el Real Decreto 828/2013, de entrada en vigor el 1 de enero del 2014), el acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la/s factura/s rectificativa/s, la modificación de la base imponible practicada. A fecha de hoy no consta que se haya presentado el formulario del modelo 952 (IVA. Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable) por vía electrónica, por lo que no se ha cumplido este requisito.*

*- El 11/11/2014 ha presentado escrito con las siguientes alegaciones, en síntesis:.*

*-El mero hecho que el art. 24 del RIVA describa el método y medio para realizar los trámites que el Obligado Tributario tiene que utilizar para sus comunicaciones con el citado Organismo, no es obvio para deslegitimar la solicitud que el citado Obligado realiza.*

*-Que no se tiene presente la regulación relativa a presentación de escritos en vía administrativa, recogido en el art. 38.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que enumera los lugares en que pueden presentarse las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas.*

*Examinadas sus alegaciones, se desestiman por los motivos que se exponen a continuación, practicándose la presente liquidación provisional:.*

*1) El art. 80 Tres y Cuatro de la Ley 37/1992 del IVA regula los supuestos de modificación de base imponible en el caso de créditos en los que el deudor entra en concurso de acreedores y para el resto de créditos incobrables.*



El art. 80.Siete de la Ley 37/1992 del IVA establece: En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

- El art. 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que:

'1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

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:

1.º 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 por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 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 y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

a) La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

b) En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.

c) En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere la condición 4.ª de la letra A) del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto'.

- 2) No consta que la modificación de base imponible realizada se haya comunicado por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto, exigido en el art. 24.2.a.2º, modelo 952 (IVA. Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable).

3) Dicho requisito condiciona la validez de la modificación de la base imponible realizada. En el supuesto que nos ocupa consideramos que el requisito no se ha cumplido, por lo que la modificación de la base imponible se considera improcedentemente realizada.

4) El art. 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece de forma general donde podrán presentarse las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas.

No obstante, existe normativa tributaria específica, que se detalla en esta motivación, y que siendo de aplicación al supuesto que nos ocupa, no debe considerarse contraria a la norma general de derecho administrativo, que tiene un carácter supletorio.

El art. 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que '1. Los tributos se registrarán:



- a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución .

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución .

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común'.

Es decir, la Ley 30/1992 tiene un carácter supletorio respecto a las normas que rigen los tributos, que en el supuesto que nos ocupa son la Ley 37/1992 del IVA y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. .

- Por lo anteriormente expuesto, se desestiman las alegaciones presentadas y se confirma la presente liquidación provisional."

**QUINTO:** Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, hay que tener en cuenta que el art. 80 en sus apartados Tres y Cuatro de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

"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 .

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal , el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª será de seis meses.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

*Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.*

*Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.*

*B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.*

*Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.*

*C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente."*

*Como se puede apreciar, dicho precepto condiciona la modificación a que deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª del párrafo anterior y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.*

*En este sentido, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su arts. 24.2.a ) establece que "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) (...)*

*b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional:*

*1.º Deberá comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el número siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).*

*2.º Además de la comunicación a que se refiere el número anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.*

*3.º Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80. Tres de la Ley del Impuesto, las cuotas rectificadas deberán hacerse constar:*

*a) En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los periodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.*

*b) Como excepción a lo anterior, en la declaración-liquidación relativa a hechos imposables anteriores a la declaración de concurso regulada en el artículo 71.5 del presente Reglamento cuando:*

*a) El destinatario de las operaciones no tuviera derecho a la deducción total del impuesto y en relación con la parte de la cuota rectificativa que no fuera deducible.*



b") El destinatario de las operaciones tuviera derecho a la deducción del impuesto y hubiera prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria del periodo de liquidación en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se rectifican.

4.º La rectificación o rectificaciones deberán presentarse en el mismo plazo que la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas.

En el caso de que el destinatario de las operaciones se encuentre en concurso, las obligaciones previstas en los números anteriores recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquél, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

c) Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

d) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente."

En el presente caso, la Administración deniega la modificación pretendida por la recurrente por considerar que no consta que la modificación de base imponible realizada se haya comunicado por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto, exigido en el art. 24.2.a.2º, modelo 952 (IVA. Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable).

La recurrente, por su parte, manifiesta que comunicó la modificación de base imponible pero no en el indicado formulario.

Pues bien, el requisito de que la mencionada comunicación se efectuara a través del formulario modelo 952 (IVA. Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable) no se encontraba establecido por la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el valor Añadido que efectúa una remisión reglamentaria.

Tal requisito del formulario indicado debe considerarse como un requisito formal, teniendo en cuenta que tampoco puede considerarse, por lo que deben analizarse los efectos de los requisitos formales en cuanto a la neutralidad del Impuesto sobre el valor Añadido.

Sobre dicha cuestión debe añadirse que como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación núm. 4169/2010) "La respuesta que se ha de dar a la controversia aquí planteada debe partir necesariamente de la jurisprudencia que esta Sala viene manteniendo de forma constante, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado 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 ( Sentencias de 27 de septiembre de 2007 (TJCE 2007, 244) , Collée ( C-146/05 , apartado 31 ) y de 8 de mayo de 2008 (TJCE 2008, 105) , Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)» [véanse entre otras las Sentencias de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3577) (rec. cas. núm. 786/2009) , FD Tercero ; de 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3205) (rec. cas. para la unif. de doctrina núms. 300/2009 y 1560/2010 (RJ 2012, 3211) ) , FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente]; y de 26 de abril de 2012 (RJ 2012, 6284) ((rec. cas. para la unif. de doctrina, núm. 149/2010), FD Quinto.

Del mismo modo hemos mantenido que «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 indisoluble aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta 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 (TJCE 1989, 31) , Comisión/Francia (50/87 , apartado 15), 15 de enero de 1998 (TJCE 1998, 1) , Ghent Coal Terminal ( C-37/96 , apartado 15), 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47) , Gabalfria y otros (asuntos acumulados C- 110/98 a C-147/98 , apartado 44) y 25 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 296) , Comisión/Italia ( C- 78/00 , apartado 30)» [ Sentencias de 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 4941) , cit., FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente; de 24 de marzo de 2011 ( RJ 2011, 2544) , cit., FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011 , cit., FD Quinto ; de 3 de junio de 2011 , cit., FD Segundo ; de 18 de julio de 2011 ( RJ 2011, 6636) , cit., FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3577) , cit., FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3211) , cit., FFDD Cuarto y Tercero respectivamente]."





En el presente caso cabe considerar que se ha producido una aplicación desproporcionada de los requisitos formales, pues el incumplimiento del referido requisito de presentación exclusivamente en un determinado modelo para comunicar la modificación de la base imponible, determinaría que se estaría vulnerando la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo añadir que la resolución recurrida no precisa otra vía distinta de la pretendida para resarcirse de su crédito y en qué medida no incidiría en la neutralidad del Impuesto.

Por el contrario, debe señalarse que de mantener la denegación de la modificación de bases consecuencia de la factura rectificativa claramente incide en la neutralidad del Impuesto, pues recaería en la recurrente una carga tributaria por el mencionado Impuesto, lo que es contrario a la Ley del Impuesto interpretada de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pudiendo añadirse que esta Sala ya se ha pronunciado en similares términos a la presente sentencia, respecto de otro requisito formal consistente en el plazo del mes que establece el mismo precepto reglamentario en la sentencia dictada el 5 de mayo de 2015 en el recurso contencioso administrativo número 206/2013 .

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución desestimatoria presunta por silencio administrativo del TEAR recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación provisional de la que trae causa, declarando el derecho de la recurrente a que por la Administración Tributaria se proceda al reintegro a LUJISA, SA, de la cantidad de 8.621,81 euros, más los intereses legales desde su abono por parte de ésta última.

**SEXTO:** : En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción , la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos (incluidos los honorarios de Abogado y derechos de Procurador), de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

## FALLAMOS

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad LUJISA, S.A., contra la resolución desestimatoria presunta por silencio administrativo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la reclamación económico administrativa número 28/023221/2016, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 5T de 2014, declarando no conforme a Derecho la resolución desestimatoria presunta por silencio administrativo del TEAR recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación provisional de la que trae causa, declarando el derecho de la recurrente a que por la Administración Tributaria se proceda al reintegro a LUJISA, SA, de la cantidad de 8.621,81 euros, más los intereses legales desde su abono por parte de ésta última. Con imposición de costas a la Administración demandada, que no podrá exceder, por todos los conceptos (incluidos los honorarios de Abogado y derechos de Procurador), de la cifra máxima de 2.000 euros al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610- 0000-93-0446-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0446-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.



Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ