

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070836

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)**

Sentencia 61/2018, de 6 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 117/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Declaraciones tributarias. IVA. Deducciones.** *Modificación de las cantidades inicialmente deducidas/compensables mediante escrito presentado ante la Administración.* Antes de iniciarse ningún expediente de comprobación limitada sobre el IVA 2013, la sociedad presentó cinco escritos en los que comunicó un error en la autoliquidación modelo 303, 2T, 2013, lo que conllevaba una minoración del IVA deducible, e igualmente se reducía el resultado a compensar. Asimismo, esta minoración conllevaba la modificación de las autoliquidaciones modelo 303 3T y 4T, así como la declaración resumen anual modelo 390/2013, que se corregía tanto en cuanto al resultado del ejercicio como en cuanto al montante de IVA deducible. Pues bien, en opinión del Tribunal, tanto la autoliquidación, como las autoliquidaciones complementarias, se han debido presentar utilizando los correspondientes formularios aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, no debiéndose dar validez a los escritos que no reúnan este formalismo, dentro de la posibilidad de derivarse obligaciones materiales y formales tanto para el obligado tributario como para la Administración de la relación jurídico-tributaria, todo ello sin perjuicio de la obligación de subsanación establecida en el art. 89.1 RD 1065/2007 (RGAT).

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad.** En los respectivos expedientes administrativos relativos a las liquidaciones provisionales practicadas se recogen sendos escritos en los que expresamente se dispone que se interpone recurso de reposición contra las liquidaciones provisionales; ahora bien, si se leen los respectivos escritos, se llega a la conclusión de que no se trata de reales recursos de reposición, sino que se trata de peticiones de aclaraciones en cuanto a la fundamentación recogida en estas liquidaciones, pues se pretende que se haga constar la validez de los escritos presentados el 24 de marzo de 2014, sin que se solicite modificación alguna respecto del resultado de la liquidación, por lo que muestra total acuerdo con la liquidación practicada. Pues bien, en estos escritos lo que realmente se solicita es un complemento de la fundamentación de la resolución administrativa en el sentido de recoger la rectificación operada por la aquí actora por los escritos de fecha 24 de marzo de 2014, y ello con la finalidad de que se tenga en cuenta para la determinación de la base de la sanción. Por tanto, la aplicación realizada por la Administración, en esta resolución sancionadora, del art. 188 Ley 58/2003 (LGT) es totalmente rigorista y no acorde con lo realmente pretendido con dicho precepto, que no es sino mostrar la conformidad con la liquidación, que se ha mostrado, no siendo realmente (por mucho que así se determine) un recurso de reposición el escrito presentado respecto de las liquidaciones provisionales, sino que lo que se trata es de un escrito de solicitud de complemento de estas liquidaciones en su fundamentación, no en cuanto al acuerdo de la liquidación provisional.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 29, 98, 120 y 188.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 89, 117 y 119.

**PONENTE:**

*Don José Matías Alonso Millán.*

Magistrados:

Doña MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO  
Don JOSE MATIAS ALONSO MILLAN  
Doña MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA

**T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2**

BURGOS

SENTENCIA: 00061/2018

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCIÓN 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

Sentencia Nº: 61/2018

Fecha Sentencia : 06/04/2018

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 117 / 2017

Ponente D. José Matías Alonso Millán

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

SENTENCIA Nº. 61 / 2018

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

D. José Matías Alonso Millán

Dª. M. Begoña González García

En la Ciudad de Burgos a seis de abril de dos mil dieciocho.

Recurso contencioso-administrativo número 117/2017 interpuesto por la mercantil "Hidrógena Desarrollos Energéticos, S.L.", representada por la procuradora doña Carmen Velázquez Pacheco y defendida por el letrado don Santiago Velázquez Pacheco, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, dictada en sesión del día 29 de mayo de 2017, por la que se desestima la reclamación económico administrativa núm. 40/416/2015 y acumuladas 40/412/2015, 40/414/2015 y 40/101/2016, interpuestas contra los acuerdos de la Señora Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Segovia, los tres primeros de ellos, aplicando la liquidación provisional girada en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los períodos 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013, con una cuantía de 123.446,20 €, y el otro imponiendo una sanción por infracción tributaria grave, de referencia 2015RSC2853010HG, derivada de la liquidación provisional girada en concepto de IVA correspondiente al 2T de IVA del ejercicio 2013, de cuantía 55.927,68 €.

Habiendo comparecido como parte demandada por la Administración General del Estado representada y defendida por la Abogacía de Estado, en virtud de la representación que por ley ostenta.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 1 de septiembre de 2017.

Admitido a trámite el recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 20 de noviembre de 2017 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que "... se acuerde:

a. La rectificación de la resolución del 25 de mayo de 2015, de la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación en Segovia de la AGENCIA TRIBUTARIA (referencia 201330328530707Y), por la que se aprueba la liquidación provisional del IVA, período 2T 2013, correspondiente al contribuyente HIDROGENA DESARROLLOS ENERGÉTICOS S.L., exclusivamente en el sentido de hacer constar en el apartado "Hechos y Fundamentos de Derecho", que las cifras declaradas por el contribuyente se corresponde con los escritos presentados el 24 de marzo de 2014, en el que se rectificaron las casillas 22, 23, 37, 38, 40, 46, 48 y 49 del modelo 303-3T2013 del IVA, que rectifican el concepto "Total a Deducir" sustituyendo la cantidad inicialmente declarada de 174.776,72 por la cantidad de 163.185,89 y las casillas 605, 606, 48, 49, 64, 65, 84, 86 y 98 del modelo 390-2013 del IVA, que rectifican el concepto "Resultado de la Liquidación" sustituyendo la cantidad inicialmente declarada de 186.689,99 por la cantidad de 175.099,16.

b. La rectificación de la resolución del 25 de mayo de 2015, de la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación en Segovia de la AGENCIA TRIBUTARIA (referencia 201330328531056M), por la que se aprueba la liquidación provisional del IVA, período 3T 2013, correspondiente al contribuyente HIDROGENA DESARROLLOS ENERGÉTICOS S.L., exclusivamente en el sentido de hacer constar en el apartado "Hechos y Fundamentos de Derecho", que las cifras declaradas por el contribuyente se corresponden con el escrito presentado el 24 de marzo de 2014, en el que se rectificaron las casillas 41, 46, 48 y 49 del modelo 303-3T-2013 del IVA, y que rectifican el concepto "Total a Deducir" sustituyendo la cantidad inicialmente declarada de 176.766,17 por la cantidad de 165.175,34.

c. La rectificación de la resolución del 25 de mayo de 2015, de la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación en Segovia de la AGENCIA TRIBUTARIA (referencia 201330328531420V), por la que se aprueba la liquidación provisional del IVA, período 4T 2013, correspondiente al contribuyente HIDROGENA DESARROLLOS ENERGÉTICOS S.L., exclusivamente en el sentido de hacer constar en el apartado "Hechos y Fundamentos de Derecho", que las cifras declaradas por el contribuyente se corresponde con el escrito presentado el 24 de marzo de 2014, en el que se rectificaron las casillas 41, 46, 48 y 49 del modelo 303-4T-2013 del IVA, y que rectifican el concepto "Total a Deducir" sustituyendo la cantidad inicialmente declarada de 186.689,99 por la cantidad de 175.099,16.

d. La anulación del "acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria" de fecha 6 de octubre de 2015, dictado por la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Tributaria en Segovia (Referencia 2015RSC28530109HG - Clave de liquidación A4060015506070909), para que sea sustituido por una nueva resolución en la que se recoja el derecho de HIDRÓGENA DESARROLLOS ENERGÉTICOS S.L. al beneficio de las reducciones del 30% por conformidad en la regularización y del 25% por ingreso en periodo voluntario y conformidad con la sanción.

Y todo ello con expresa condena en costas a la administración actuante".

### Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 8 de enero de 2018 oponiéndose al recurso solicitando se desestime el presente recurso contencioso administrativo con condena en costas a la demandante.

### Tercero.

Una vez dictado Auto de fijación de cuantía y habiéndose recibido el recurso a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos y evacuado el trámite de presentación de conclusiones escritas, quedaron los autos conclusos para sentencia, y pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 5 de abril de 2018 para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, dictada en sesión del día 29 de mayo de 2017, por la que se desestima la reclamación económico administrativa núm. 40/416/2015 y acumuladas 40/412/2015, 40/414/2015 y 40/101/2016, interpuestas contra los acuerdos de la Señora Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Segovia, los tres primeros de ellos, aplicando la liquidación provisional girada en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los periodos 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013, con una cuantía de 123.446,20 €, y el otro imponiendo una sanción por infracción tributaria grave, de referencia 2015RSC2853010HG y derivada de la liquidación provisional girada en concepto de IVA correspondiente al 2T de IVA del ejercicio 2013, de cuantía 55.927,68 €.

E invoca la recurrente como motivos de su pretensión impugnatoria:

1. "Hidrógena Desarrollos Energéticos S.L." presentó en fecha 30 de enero de 2014 la declaración resumen anual del IVA del ejercicio 2013, así como las autoliquidaciones, modelo 303, correspondientes a los periodos 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013, en la que se declaraba un resultado a compensar de 174.776,72 en el periodo 2T y de 186.689,99 en el ejercicio, y un montante de IVA deducible de 174.537,39 en el periodo 2T y de 192.786,37 en el ejercicio.

Antes de iniciarse ningún expediente de comprobación limitada sobre el IVA 2013, "Hidrógena Desarrollos Energéticos S.L." presentó en fecha 24 de marzo de 2014, cinco escritos (RCE/00955939/2014, RCE/00955983/2014, RGE/00956040/2014, RGE/00956101/2014 y RGE/00956163/2014), en los que comunica un error en la autoliquidación modelo 303, 2T, 2013, lo que conlleva que se minore el IVA deducible desde los 174.537,39 declarados hasta 162.946,56, e igualmente se reduce el resultado a compensar desde 174.776,72 hasta 163.185,89. Asimismo, esta minoración conlleva que se modifiquen las autoliquidaciones modelo 303 de los trimestres tercero y cuarto, así como la declaración resumen anual Modelo 390/2013 que se corrige en cuanto al resultado del ejercicio desde 186.689,99, hasta la cifra de 175.099,16, y en cuanto al montante de IVA deducible desde 192.786,37 hasta los 181.191,54.

2. En fecha 6 de junio de 2014 la Oficina Gestora notificó a la reclamante requerimiento en concepto de IVA del ejercicio 2013, periodos IT, 2T, 3T y 4T, para que aportara diversa documentación, con lo que iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada.

3. La Oficina gestora emitió en fecha 26 de mayo de 2015 acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia en el expediente sancionador por infracción tributaria derivado de la liquidación practicada por el IVA del período 2T de 2013, por determinar o acreditar improcedentemente partidas a compensar o deducir en la cuota de declaraciones futuras, cifra que en principio, en esta propuesta de sanción, se fijó en 123.446,20 euros, proponiéndose una sanción de 61.723,10 euros, resultado de aplicar sobre dicha cantidad el porcentaje previsto en el artículo 195.2, esto es, el 50%, al tratarse de cantidades a deducir en la cuota. Además, se aplicaron las reducciones previstas en el artículo 188 . I.b ) y 3 de la LGT , resultando así una sanción reducida de 32.404,63 euros.

4. El Tribunal Económico Administrativo establece que la cuestión fundamental radica en si los escritos presentados el 24 de marzo de 2014 deben ser considerados hábiles y suficientes para la rectificación de las declaraciones efectuadas en los modelos 303, de los trimestres 2º, 3º y 4º del ejercicio 2013, o si por el contrario no se puede considerar como declaraciones tributarias dichos escritos, ya que se deben hacer en el modelo que

determine el Ministerio de Economía y Hacienda, siendo en este caso el modelo exigido el 303. La conclusión a la que llega el TEAR, es que dichos escritos no tienen validez. La resolución del TEAR alude al artículo 120 de la Ley General Tributaria señalando que éste dispone la obligatoriedad de que las autoliquidaciones deban de presentarse "en el modelo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda", pero lo cierto es que acudiendo al texto vigente de dicha disposición no se encuentra tal obligación por ningún lado; así el artículo 119.1 de la Ley General Tributaria. Incluso, en el punto 2 del mismo artículo, se recoge la posibilidad de que reglamentariamente se pueda determinar supuestos que admitan la declaración tributaria verbal, o por medios distintos al documental. Son de aplicación los artículos, 120.1, 122.2 y 122.3 de la Ley General Tributaria.

5. El artículo 118 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, en ningún caso establece la necesidad de guardar requisitos formales. Y lo mismo se puede predicar del artículo 119, referido a las autoliquidaciones complementarias, y 126 y siguientes, que regulan el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones.

6. El documento presentado en fecha 24 de marzo de 2014, es un escrito sencillo en el que se hace referencia a la declaración de IVA del 2º trimestre de 2013; es evidente que se trata de una autoliquidación complementaria, que cubre los requisitos de contenido y presentación exigidos por la Ley, y que por tanto debe tener plenos efectos ya que no está sometida a requisitos formales adicionales. Por otro lado, el acuerdo de imposición de la sanción por infracción tributaria, de fecha 09/10/2015, acepta las alegaciones presentadas por "Hidrógena Desarrollos Energéticos S.L.". Luego si dichos escritos son considerados como declaraciones complementarias a los efectos de determinar la base de la sanción, tienen que tener la misma consideración en el ámbito de los expedientes de comprobación limitada incoados en su día para revisar las autoliquidaciones del IVA correspondientes a los trimestres 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013.

7. La Administración, al confeccionar las liquidaciones provisionales de IVA, ha omitido datos que estaban en su poder.

8. Sobre la reducción del 30% por conformidad con la regularización ( art. 188.2.b de la LGT ). No se ha interpuesto recurso contra la regularización, ya que el recurso no afecta a la cifra de IVA soportado determinada por la administración, sino tan solo a la disconformidad con la cifra inicialmente declarada. La regularización, es decir, la cifra que el contribuyente tiene derecho a deducir como IVA soportado, no ha sido nunca discutida. El recurso contra la liquidación se fundamenta y encuentra su causa, de forma exclusiva, en la omisión por parte de la Administración Tributaria de unos datos declarados por el contribuyente y que debían haber sido tenidos en cuenta. En este sentido, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sec. 2ª, en Sentencia de 29-3-2012.

## Segundo.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario, por la representación procesal de la Administración demandada:

1. Dos son, en esencia, las cuestiones a abordar, a la vista de lo alegado en el escrito de demanda: si el escrito presentado por la recurrente en fecha de 24 de marzo de 2014 hubo de surtir efectos para la modificación de la cuantía del tributo a satisfacer, y si procede la sanción impuesta.

2. La presentación de las declaraciones complementarias destinadas a rectificar las aportadas con anterioridad están sujetas a una forma para que surtan efectos. Así, cabe citar en primer lugar el artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que impone obligaciones tributarias tanto materiales como formales; y, por su remisión, el artículo 29 de la misma Ley. Es aplicable al caso el artículo 120 de la Ley. Conviene destacar el inciso tercero, en el que se permite al obligado tributario que se ve perjudicado por una autoliquidación instar una rectificación de la misma, pero siempre de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. A sensu contrario, no se podrá instar por aquellos medios que no se prevean normativamente. En todo caso, al tratarse de autoliquidaciones, como lo es la del IVA, se habrán de contener en ellas todos los elementos que se indican en la Ley, y todo ello se habrá de hacer constar en los modelos aprobados por Orden Ministerial. Las distintas Órdenes Ministeriales que se han aprobado para fijar los modelos de declaraciones tributarias insisten en la obligatoriedad de su empleo.

3. Por último, cabe recordar que la presentación del documento de 24 de marzo de 2014 sí que tuvo efectos, puesto que por su causa se excluyó la culpabilidad de la recurrente en cuanto a la minoración detectada por la Administración Tributaria, rebajándose en 11.590,83 euros la base de la sanción procedente por la regularización del período 2T/2013.

4. En cuanto a la sanción impuesta y la no aplicación de reducciones, permite una valoración coincidente con lo manifestado en la resolución recurrida; así, el artículo 188 de la LGT . A la vista del precepto transcrito se deduce con claridad que la eliminación de las reducciones operada por el Órgano Gestor es plenamente conforme a Derecho, por haber presentado la recurrente recurso de reposición, lo que supone el incumplimiento de uno de los requisitos esenciales para poder optar a la reducción pretendida.

### Tercero.

Lo primero que procede precisar es que en el suplico de la demanda no se solicita la modificación de los acuerdos de las liquidaciones provisionales del IVA de los periodos 2T, 3T y 4T, sino que lo que se solicita es que se rectifique la resolución correspondiente, resoluciones de 25 de mayo de 2015, en cuanto al contenido recogido en el apartado "Hechos y Fundamentos de Derecho", considerando que las respectivas resoluciones deben recoger el contenido de los escritos presentados el día 24 de marzo de 2014, modificando igualmente el concepto "Resultado de la Liquidación". Por tanto, realmente no alega en esta demanda nada relativo al contenido del acuerdo de las correspondientes liquidaciones provisionales, por lo que está de acuerdo con la cantidad a compensar de 51.330,52 € que figura en la resolución con referencia 201330328530707Y, de la cantidad a compensar de 53.319,97 € que figura en la resolución con referencia 201330328531056M, y con la cantidad a devolver de 63.243,79 € que figura en la resolución con referencia 201330328531420V. Todo ello en base a que manifiesta que sus escritos presentados el día 24 de marzo de 2014 deben surtir plenos efectos, aun cuando no se hayan presentado conforme al modelo específico establecido, puesto que cualquiera que sea la forma de haberse presentado la rectificación de su autoliquidación, debe tenerse en cuenta.

En la página 4 de la resolución relativa a NOTIFICACIÓN DEL TRÁMITE DE ALEGACIONES Y PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL, se hace constar: " Antes de iniciarse el expediente de comprobación limitada IVA 2013, CMP, la empresa presentó en fecha 24 de marzo de 2014, 5 escritos (RGE/00955939/2014, RGE/00955983/2014, RGE/00956040/2014, RGE/00956101/2014 y RGE/00956163/2014), en los que comunica un error en las casillas 22 y 23 en la autoliquidación modelo 303, 2T, 2013, lo que conlleva que se minore el IVA soportado declarado como deducible de 104.682,02 euros a 93.091,19 euros. Asimismo, esta minoración conlleva que se modifiquen las autoliquidaciones modelo 303 de los trimestres tercero y cuarto, así como la declaración resumen anual Modelo 390/2013. En el último de los escritos, RGE/00956163/2014, comunica datos IVA 2013 para que se inicie revisión y se proceda a la devolución solicitada en el 4T ".

Igualmente se refieren a estos escritos los acuerdos de resolución del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional, así respecto del relativo al segundo trimestre se recoge:

"En cuanto a las alegaciones efectuadas por el interesado en el recurso como motivos de oposición a la Liquidación, hay que decir que su escrito de fecha 24/03/2014 con número de registro RGE009559392014 no puede tramitarse según sus intereses pues para ello la Ley General Tributaria ha creado la figura de "declaración complementaria" regulada en el artículo 122.2 de la mencionada Ley 58/2003, de 17 de diciembre donde se especifica que las declaraciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente liquidada como es su caso, por lo que NO pueden considerarse un motivo legal válido para provocar la anulación de la Liquidación recurrida como se pretende en el escrito.

Es decir, si pretendía minorar la cantidad a compensar de su autoliquidación debería haber presentado una declaración complementaria regularizando su situación y no un escrito pues no se puede modificar una autoliquidación en su contra, ya que legalmente se ha instrumentalizado la figura que antes se ha descrito ."

Por tanto, la administración ya tuvo en cuenta estos escritos, pero no les dio validez en cuanto a que no se presentaron en la forma establecida para las declaraciones complementarias.

La Administración considera que para que estos escritos puedan tener efectividad deben reunir una serie de requisitos formales, y lo cierto es que el artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone:

"1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

2. Cada Administración tributaria podrá aprobar modelos de solicitud de devolución. En las solicitudes de devolución para las que no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, el obligado tributario hará constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito que deberá presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa del tributo o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando estos estén disponibles.

3. La declaración en aduana se registrará por su normativa específica".

Como se puede apreciar por lo recogido en el número 1 de dicho precepto, el Ministro del ramo puede establecer la forma de la presentación de las declaraciones, autoliquidaciones y comunicación de datos, mediante la aprobación de los correspondientes modelos. Por tanto, las autoliquidaciones están sujetas a un formalismo, puesto que se encuentran aprobados unos modelos de presentación, por lo que al no presentarse conforme a los modelos correspondientes, no procede dar validez a los escritos presentados el día 24 de marzo de 2014, sin perjuicio de que la Administración debiera o no debiera haber requerido de subsanación a la Administración, pero que es una cuestión que no se debate en este pleito. Naturalmente, esta redacción que presenta este Real Decreto es consecuencia de la normativa prevista en el artículo 120 de la Ley 58/2013 General Tributaria, que, en su número 3, establece que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente". Por tanto, se prevé expresamente que la autoliquidación complementaria se realice siguiendo un procedimiento en el que se exige un formalismo en su presentación, recogiéndose éste en el artículo 119 del indicado Real Decreto 1065/2007.

Por otra parte, la Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, aprueba los correspondientes formularios, fundamentando esta aprobación en:

"De acuerdo con lo indicado anteriormente, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y llevar a cabo un aprovechamiento más eficiente de los recursos públicos, de manera que se puedan reducir los costes de gestión y mejorar la información disponible para la lucha contra el fraude fiscal, la presentación del nuevo modelo 303 de autoliquidación será obligatoria por vía electrónica a través de Internet o mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su Sede Electrónica, todo ello según el procedimiento y las condiciones previstas en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

....

El artículo 117 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, habilita, en el ámbito de las competencias del Estado, al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos, así como para establecer la forma, lugar y plazos de su presentación.

Las habilitaciones al Ministro de Economía y Hacienda anteriormente citadas deben entenderse conferidas en la actualidad al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 y en la disposición final segunda del Real Decreto 1823/2011, de 21 de diciembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales".

Por tanto, tanto la autoliquidación, como las autoliquidaciones complementarias, se han debido presentar utilizando los correspondientes formularios aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, no debiéndose dar validez a los escritos que no reúnan este formalismo, dentro de la posibilidad de derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración de la relación jurídico-tributaria ( artículo 17.2 de la Ley 58/2003 ), y todo ello sin perjuicio de la obligación de subsanación conforme al artículo 89.1 del Real Decreto antes indicado.

Procede, en suma, desestimar el recurso en cuanto a la petición formulada en las letras a), b) y c) del suplico de la demanda.

#### **Cuarto.**

En cuanto al suplico de la letra d) de la demanda, la petición del acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, se circunscribe a solicitar que se recoja el derecho al beneficio de las resoluciones del 30% por conformidad en la regularización y del 25% por ingreso en período voluntario y conformidad con la sanción. Respecto de este aspecto, la resolución sancionadora dispone:

"Sobre esta nueva Base de la Sanción de 111855,37 euros se aplica el porcentaje del 50 % previsto para este tipo de sanciones en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria por Determinar en Cuota partidas improcedentes y no se aplica ninguna reducción por haber interpuesto la sociedad en fecha 16-6-2015 un Recurso de Reposición contra la Liquidación practicada, de conformidad con lo previsto para estos casos en el artículo 188.2.b ) y 188.3.b) de la Ley General Tributaria, que imposibilitan la aplicación de la reducción del 30% por conformidad en la liquidación y la del 25 % por pago dentro del plazo voluntario y no impugnación de la liquidación, que si aparecían incluidas dentro de la Propuesta de la sanción que se le notificó inicialmente".

En los respectivos expedientes administrativos relativos a las liquidaciones provisionales practicadas se recogen sendos escritos en los que expresamente se dispone que se interpone recurso de reposición contra las liquidaciones provisionales; ahora bien, si se leen los respectivos escritos, se llega a la conclusión de que no se trata de reales recursos de reposición, sino que se trata de peticiones de aclaraciones en cuanto a la fundamentación recogida en estas liquidaciones, pues se pretende que se haga constar la validez de los escritos presentados el 24 de marzo de 2014, sin que se solicite modificación alguna respecto del resultado de la liquidación, por lo que muestra total acuerdo con la liquidación practicada. En estos escritos lo que realmente se solicita es un complemento de la fundamentación de la resolución administrativa en el sentido de recoger la rectificación operada por la aquí actora por los escritos de fecha 24 de marzo de 2014, y ello con la finalidad de que se tenga en cuenta para la determinación de la base de la sanción (así expresamente se recoge en el punto 3 de su escrito, tomando en consideración, el resto de los escritos también básicamente son iguales, el escrito presentado respecto de la autoliquidación del periodo 2T). En suma, realmente la naturaleza de estos escritos no es la de un recurso de reposición, sino la de una solicitud de complemento de la resolución. Por tanto, la aplicación realizada por la Administración, en esta resolución sancionadora, del artículo 188 de la Ley General Tributaria es totalmente rigorista y no acorde con lo realmente pretendido con dicho precepto, que no es sino mostrar la conformidad con la liquidación, que se ha mostrado, no siendo realmente (por mucho que así se determine) un recurso de reposición el escrito presentado respecto de las liquidaciones provisionales, sino que lo que se trata es de un escrito de solicitud de complemento de estas liquidaciones en su fundamentación, no en cuanto al acuerdo de la liquidación provisional. Ello lleva a la inexorable consecuencia de que se debió recoger el derecho de la sancionada al beneficio de la reducción del 30% por conformidad en la regulación de la liquidación, conforme al artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003, y hacer constar igualmente la posibilidad de la reducción en el 25% si concurren los supuestos recogidos en el apartado 3 de dicho artículo 188. Es indudable que nos encontramos ante un supuesto muy específico y especial, por cuanto que considerar la naturaleza de recurso de reposición a estos escritos presentados el día 16 de junio de 2015 no es sino desvirtuar el concepto de recurso, pues claramente se aprecia que su naturaleza es la de solicitar una aclaración o

complemento de la resolución administrativa. La Sala no deja de aplicar en este supuesto lo recogido en el artículo 188 cuando se presentan recursos y no se muestra conformidad con la liquidación provisional, sino que en el presente supuesto no se puede considerar presentado recurso de reposición alguno, y se muestra conformidad con la liquidación provisional presentada, por lo que procede recoger el derecho a la reducción del 30% por conformidad en la regularización y del 25% por ingreso en período voluntario por conformidad con la sanción.

## Quinto.

De conformidad con lo establecido el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998 , procede no hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el presente recurso, al estimarse parcialmente la demanda.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

## FALLO

Que se estima parcialmente el recurso contencioso administrativo número 117/2017 interpuesto por la mercantil "Hidrógena Desarrollos Energéticos, S.L.", representada por la procuradora doña Carmen Velázquez Pacheco y defendida por el letrado don Santiago Velázquez Pacheco, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, dictada en sesión del día 29 de mayo de 2017, por la que se desestima la reclamación económico administrativa núm. 40/416/2015 y acumuladas 40/412/2015, 40/414/2015 y 40/101/2016, interpuestas contra los acuerdos de la Señora Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Segovia, los tres primeros de ellos, aplicando la liquidación provisional girada en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los períodos 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013, con una cuantía de 123.446,20 €, y el otro imponiendo una sanción por infracción tributaria grave, de referencia 2015RSC2853010HG, derivada de la liquidación provisional girada en concepto de IVA correspondiente al 2T de IVA del ejercicio 2013, de cuantía 55.927,68 €; y, en virtud de esta estimación parcial, se anula el "acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria" de fecha 6 de octubre de 2015, dictado por la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Tributaria en Segovia (Referencia 2015RSC28530109HG - Clave de liquidación A4060015506070909), para que sea sustituido por una nueva resolución en la que se recoja el derecho de "Hidrógena Desarrollos Energéticos, S.L." al beneficio de las reducciones del 30% por conformidad en la regularización y del 25% por ingreso en periodo voluntario y conformidad con la sanción.

No ha lugar a lo demás solicitado en la demanda.

No ha lugar a la imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley , presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA .

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.