

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución nº 00/3582/2007, de 6 de octubre de 2009 Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

IVA. Deducciones y devoluciones. Compensación y devolución de cuotas soportadas: plazos.

Tras la sentencia del Tribunal Supremo de 2007, en relación con las posibilidades de compensación o devolución de que dispone el contribuyente para recuperar las cuotas soportadas en el IVA, el TEAC, argumentando en sentido diferente declara que tales posibilidades sólo pueden hacerse efectivas en tanto no haya transcurrido el plazo de 4 años, a partir de la declaración que origine dicho exceso. En el caso, además, el reclamante propugnaba una interpretación de la Ley que es rechazada por el TEAC.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: Como punto de partida para la resolución de la cuestión que se suscita en este expediente debemos acudir a la Sexta Directiva Comunitaria 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido....

Pues bien, a la vista de lo dispuesto en la normativa indicada, debe comenzarse por distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido y el derecho a ejercitarlo. Es decir, el derecho a deducir nace conforme al transcrito artículo 98 cuando se devenguen las cuotas deducibles, mientras que el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

... El apartado Cinco del artículo 99 establece esa posibilidad de compensar el exceso de las cuotas deducibles sobre las devengadas en períodos anteriores, siempre que no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso .

Como ya ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal Económico-Administrativo Central, la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. ... El derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma, y sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo a solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre y que puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

En consecuencia, si las cuotas soportadas deducibles son superiores a las cuotas devengadas, el sujeto pasivo tendrá un crédito contra la Hacienda Pública que, como regla general, podrá compensar en sus declaraciones-liquidaciones posteriores y sólo en la última declaración-liquidación de los años comprendidos dentro del plazo de caducidad podrá solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre.

La compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo establecido por la norma, contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que es de caducidad; tratando con ello de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones-liquidaciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración Tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción...

CUARTO: Además de lo anterior, es necesario resaltar que ambas posibilidades, compensación o devolución, no operan de modo alternativo, sino excluyente. Esto es, no puede el sujeto pasivo del impuesto optar por compensar durante los cuatro años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de las cuotas del impuesto soportadas y deducibles sobre las cuotas devengadas y solicitar la devolución del saldo diferencial, a la finalización del año natural, una vez concluido el plazo de caducidad legalmente señalado, o pretender que sea la Administración quien de oficio proceda a la devolución del exceso una vez concluido el plazo de caducidad ...

La norma ha establecido un plazo de caducidad que no supone la denegación de un derecho subjetivo del sujeto pasivo, sino un plazo para ejercitar la acción de compensación, acción que, como hemos indicado, a lo largo de dicho plazo puede transformarse, a voluntad del sujeto pasivo, en el ejercicio de la acción de solicitar la devolución de los excesos del impuesto soportado sobre el repercutido; sin que pueda ir el sujeto pasivo más allá del plazo establecido .

QUINTO: Además de lo anterior, una incorrecta interpretación del artículo 99 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, (tal y como hace la entidad reclamante) entendería que lo que la norma establece es que el exceso de cuotas deducibles respecto de cuotas devengadas generado en un determinado período de liquidación ha de compensarse con las cuotas devengadas en los siguientes períodos de liquidación, de forma que dicho exceso se verá compensado con las primeras cuotas devengadas (sin considerar las soportadas en ese mismo período) “actualizándose” de esta forma la antigüedad.

Esta interpretación errónea de la norma permitiría minorar en primer lugar el impuesto devengado en el período de liquidación con los excesos originados en períodos anteriores y en segundo lugar, si existe todavía un exceso de cuotas devengadas, reducir de dicho exceso las cuotas soportadas en el propio ejercicio...

Además de las argumentaciones efectuadas en los Fundamentos de Derecho anteriores, hemos de advertir finalmente que de admitir la teoría de aplicar en la declaración-liquidación de un período, directamente el saldo a compensar de períodos anteriores contra el IVA devengado añadiéndose posteriormente el impuesto soportado en este período de declaración, estaríamos vulnerando el plazo de cuatro años para efectuar la compensación desde que se produjo el exceso, puesto que con ello estaríamos generando nuevos saldos a compensar en cada período de declaración-liquidación, y podría llevar en su caso a la consecuencia

de que la Administración Tributaria, no pudiera comprobar la veracidad de tales compensaciones por proceder de periodos de declaración ya prescritos, como ya hemos expuesto anteriormente.

Esta postura ha sido ratificada por la Audiencia Nacional en sentencia de 18 de enero de 2006 (Recurso nº 521/2004...

SÉPTIMO : Aplicando lo expuesto hasta ahora al caso que estamos analizando, la entidad recurrente ejerció el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios, en las declaraciones-liquidaciones del cuarto trimestre del ejercicio 1998 y del primer trimestre del ejercicio 1999. De manera que la entidad ha procedido al ejercicio del derecho a la deducción en los términos que recoge el artículo 99.Tres. de la Ley 37/1992 antes transcrito.

Como consecuencia del ejercicio del derecho a la deducción mencionado, la cuantía de las cuotas deducibles practicadas superó el importe de las cuotas devengadas en dichos periodos de liquidación, generándose el exceso a compensar en periodos siguientes con la presentación de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de esos periodos de liquidación.

La entidad, de conformidad con el apartado Cinco del artículo 99 de la Ley 37/1992 procedió a compensar dicho exceso en las declaraciones-liquidaciones posteriores, y en concreto en el ejercicio 2003 compensó un total de 724.038,91 euros procedentes de ejercicios anteriores, de los que 65.533,45 euros correspondían al cuarto trimestre de 1998 y al primer trimestre de 1999.

De lo expuesto se aprecia que desde la presentación de las declaraciones-liquidaciones controvertidas en las que se origina el exceso de cuotas del impuesto susceptibles de compensación (cuarto trimestre de 1998 y al primer trimestre de 1999) hasta que se hace efectiva dicha compensación por importe de 65.533,45 euros objeto de regularización (al presentar la autoliquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2003, en enero de 2004) han transcurrido más de cuatro años, y por tanto, siendo éste un plazo de caducidad como ya ha quedado expuesto, no es posible ejercer dicha compensación.

Es decir, el plazo de compensación del exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas generado con la presentación de las declaraciones-liquidaciones del cuarto trimestre del ejercicio 1998 y del primer trimestre del ejercicio 1999, es de cuatro años desde la fecha de la presentación de dichas declaraciones en las que se genera el exceso. Al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del ejercicio 2003 que es en enero de 2004, dichas cuotas a compensar han caducado, puesto que el plazo máximo para el ejercicio del derecho a la compensación en cuanto a las cuotas correspondientes al cuarto trimestre de 1998 es el 30 de enero de 2003, y en cuanto a las cuotas correspondientes al primer trimestre del ejercicio 1999, el 20 de abril de 2003.