

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2492/2017 de 24/05/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IVA. Obligaciones formales. Ejercicio del derecho a compensar cuando no se ha presentado la declaración-liquidación susceptible de generar el derecho. Nacimiento del derecho a compensar sólo con relación a declaraciones-liquidaciones posteriores a la presentación.

La no presentación de la declaración-liquidación susceptible de generar un resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de compensación en las autoliquidaciones posteriores. Será a partir del momento en que el obligado tributario presente la declaración-liquidación en la que se genere el exceso de cuotas soportadas y deducidas sobre las devengadas, cuando el derecho a la compensación de dicho exceso podrá ser ejercido por el obligado tributario en las declaraciones-liquidaciones presentadas posteriormente y antes del transcurso de cuatro años. Este criterio es unificado por el TEAC al estimar el recurso extraordinario de alzada promovido por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- En primer lugar este Tribunal Central debe pronunciarse sobre las causas de inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteadas por quien ostentó en su día la condición de interesado en la resolución cuyo criterio se recurre.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en artículo 242.1 de la LGT [...] cierto es, como alega quien fue interesado en la resolución recurrida, que el órgano recurrente no cita doctrina de este Tribunal Central ni criterio alguno de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales con los que la resolución impugnada pudiera entrar en conflicto, mas no debe olvidarse que esas situaciones no son las únicas que permiten presentar un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, pues también cabe interponerlo cuando el órgano recurrente estime gravemente dañosa o errónea la resolución que recurre. En el presente caso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT menciona expresamente que su recurso se basa en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Aragón.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en base a ello en [...] el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada y la estima gravemente dañosa y errónea. Considera que, trascendiendo el expediente concreto examinado, no comparte el criterio del TEAR de que el derecho a compensar cuotas pendientes únicamente está condicionado a que la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas, postulando, por el contrario, que la no presentación de la declaración-liquidación del trimestre (o mes) donde se genera el resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de la compensación en las autoliquidaciones posteriores.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente. Debe, por tanto, rechazarse la causa de inadmisión alegada por quien fue interesado en la resolución recurrida, toda vez que sí se consideran debidamente expuestas y justificadas las razones por las que el órgano recurrente considera dañosa y errónea el criterio aplicado en dicha resolución.

TERCERO.- La cuestión controvertida se centra en determinar si el ejercicio del derecho a compensar el saldo de cuotas de IVA generado en un determinado período trimestral (o mensual) en una declaración-liquidación trimestral (o mensual) posterior, exige necesariamente la presentación de la declaración-liquidación trimestral (o mensual) en que se originó dicho saldo, como sostiene el Director recurrente, o si, basta para dicho ejercicio, como defiende el TEAR, la mera acreditación del citado saldo, esto es, del exceso de cuotas soportadas y deducibles sobre las cuotas devengadas.

CUARTO.- La normativa aplicable a la cuestión controvertida está constituida por los preceptos siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados: artículo 92. Cuotas tributarias deducibles [...]; artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir [...]; artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción [...] y artículo 100. Caducidad del derecho a la deducción.

[...]

Por su parte, del artículo 71.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), [...] se infiere con claridad la obligación de los empresarios o profesionales de presentar en todo caso las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA.

Como ya ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal Central (por todas, véase la resolución de 22/02/2011, RG 1841/09), 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 ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registros de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior, siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo.

También señalamos entonces que el derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del IVA 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; sin perjuicio, claro está, del derecho a la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre que el sujeto pasivo puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

Teniendo presente, por tanto, que el derecho a la compensación surge de la propia declaración-liquidación, es requisito indispensable para su ejercicio que el obligado tributario haya presentado la declaración-liquidación en la que la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supere la cuantía total del IVA devengado en el mismo período. De ahí que debamos concluir con el Director recurrente que la no presentación de la declaración-liquidación susceptible de generar un resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de compensación en las autoliquidaciones posteriores.

Será a partir del momento en que el obligado tributario presente la declaración-liquidación en la que se genere el exceso de cuotas soportadas y deducidas sobre las devengadas, cuando dicho exceso podrá ser ejercido por el obligado tributario en las declaraciones-liquidaciones presentadas posteriormente y antes del transcurso de cuatro años.