

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 06201/2019 DE 9 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA. Posibilidad de comprobar el saldo pendiente de compensar procedente de periodos prescritos aplicados en periodos no prescritos.

Resuelve el TEAC en esta resolución sobre la posibilidad de la Administración de comprobar, en el ámbito del IVA, los saldos a compensar provenientes de periodos prescritos que se aplican en periodos no prescritos, con ocasión de la comprobación de estos últimos.

Tras la reforma de la Ley General Tributaria por la ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introduce, de forma expresa en la ley, la posibilidad de la Administración de comprobar ejercicios prescritos, siempre y cuando dicha comprobación sea necesaria para liquidar los no prescritos. La introducción de los artículos 66 bis y 115 supuso el reconocimiento legal de la distinción entre la potestad de comprobar e investigar, la cual no se somete a plazo de prescripción, aunque se limita temporalmente en determinados supuestos, y otras potestades como la de liquidar, que sí prescriben. Según el Tribunal, el hecho de que la LGT se refiera a «cuotas» compensadas o a compensar y la Ley del IVA se refiera a «saldos» que pueden compensarse en periodos posteriores, no es obstáculo para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 de la LGT, teniendo en cuenta la naturaleza de crédito fiscal y que el preámbulo de la Ley 34/2015 se refiere a la posibilidad de comprobar «créditos fiscales».

Ahora bien, dicha posibilidad de comprobar los saldos procedentes de periodos prescritos no puede extenderse a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por un órgano revisor por motivo distinto al de prescripción sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en el ámbito del IVA la Administración puede comprobar los saldos a compensar que provienen de periodos de liquidación prescritos y que se aplican en otros no prescritos, con ocasión de la comprobación de estos últimos períodos.

(...)

SEXTO: Expuesta la postura de este Tribunal Central al amparo de la normativa anterior a la reforma efectuada en la LGT por la Ley 34/2015 debemos analizar seguidamente si dicha reforma justifica que deba adoptarse un criterio distinto a partir de su entrada en vigor

(...)

Como se ha señalado, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, en vigor desde el 12 de octubre de 2015 y aplicable en consecuencia a los hechos aquí examinados en la medida en que el procedimiento de inspección se inició el 11 de abril de 2016, introdujo en la LGT el artículo 66 bis y modificó su artículo 115 en los términos arriba expuestos. En relación con las materias reguladas en dichos preceptos el punto II del Preámbulo de la Ley 34/2015 señalaba lo siguiente:

La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distinguo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

La reforma operada por la Ley 34/2015 incorpora un artículo nuevo en la LGT, el 66 bis, con la finalidad de consagrar la distinción entre la potestad para comprobar e investigar (que no prescribe, aunque se limita temporalmente a 10 años cuando afecte a bases imponibles negativas, deducciones o cuotas a compensar) y el resto de potestades reguladas en el artículo 66 de la LGT, que mantienen un plazo limitado de ejercicio de 4 años.

La interpretación del artículo 66 bis debe hacerse teniendo en cuenta la reforma introducida a su vez por la Ley 34/2015 en los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la propia LGT concernientes a la potestad de comprobación e investigación de la Administración tributaria. Tales apartados reconocen ahora de manera expresa lo que había legitimado, en relación con la normativa anterior a la reforma, el Tribunal Supremo con su jurisprudencia, a saber, que la potestad comprobadora de la Administración no estaba sometida, con carácter general, a ningún límite temporal respecto de los hechos o actos comprobados, incluso si se han realizado en ejercicios ya prescritos, respecto de los cuales, en consecuencia, la Administración no sólo podía desplegar en plenitud sus potestades comprobadoras e investigadoras siempre que resulten precisas para ejercitar alguno de los derechos del artículo 66 de la LGT que permanezcan vivos, sino que incluso podía recalificar fiscalmente las operaciones acudiendo a alguna de las cláusulas antiabuso de los artículos 13, 15 y 16 de la LGT. Pueden citarse, en este sentido, a modo de ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (Rec. casación 4075/2013) y 26 de febrero de 2015 (Rec. casación 4072/2013).

La novedad de la reforma es, pues, el reconocimiento explícito en la LGT de que la potestad para comprobar e investigar no prescribe, esto es, puede ejercerse hacia atrás sin limitación temporal siempre que tal comprobación e investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos del artículo 66 de la LGT que no hubieren prescrito, que normalmente se referirá al derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Con otras palabras, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar hechos originados en ejercicios prescritos en la medida en que dicha comprobación sea necesaria para liquidar los no prescritos. Y, en sentido contrario, la Administración no podrá comprobar e investigar hechos pasados si no resulta necesario para liquidar una deuda tributaria viva.

(...)

SÉPTIMO: Llegados a este punto este Tribunal Central debe pronunciarse sobre si a partir de la reforma operada por la Ley 34/2015 debe adoptar un criterio distinto al mantenido con la normativa anterior respecto a la posibilidad,

en el ámbito del IVA, de comprobar los saldos a compensar generados en períodos prescritos a efectos de la regularización de los períodos posteriores no prescritos en los que el derecho de la Administración a practicar la oportuna liquidación ha prescrito con efectos en períodos en los que no se ha producido esta prescripción.

A juicio de este Tribunal Central a partir de la Ley 34/2015 debe reconocerse a la Administración tributaria la posibilidad de comprobar e investigar las cuotas compensadas o pendientes de compensación en concepto de IVA, en los términos del artículo 66 bis de la LGT, por las razones que se exponen seguidamente.

Si bien es cierto que tras la reforma operada por la Ley 34/2015 la LGT sigue utilizando el término «cuotas compensadas o pendientes de compensación» en su artículo 66 bis, y que en el ámbito del IVA lo que se compensa es el saldo o exceso en el período de las cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas, no es menos cierto que en puridad lo que se compensan son cuotas soportadas y deducibles que por falta de cuotas devengadas no han podido descontarse de estas últimas en el período de liquidación y por tal motivo se trasladan a los períodos siguientes. Propiamente hablando lo que se compensan son, por tanto, cuotas soportadas y deducibles. El Preámbulo de la Ley 34/2015 utiliza novedosamente la expresión «créditos fiscales» para referirse a las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

Lo determinante, por tanto, a la luz de dicha expresión, para que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT es que, más allá de la particular técnica liquidatoria de un impuesto, nos encontremos ante un derecho del contribuyente a trasladar un crédito a su favor a un ejercicio posterior a aquél en que se generó y, desde esta perspectiva, entendemos que los saldos a compensar de IVA deben ser considerados auténticos créditos fiscales. Ciertamente, en nuestras resoluciones dictadas al amparo de la normativa anterior a la reforma realizada por la Ley 34/2015 reconocíamos la condición de crédito a favor del obligado tributario del saldo a compensar de IVA pero la peculiar mecánica liquidatoria de este impuesto impedía, a nuestro juicio, la comprobación de la legalidad de dicho saldo cuando se había generado en un ejercicio prescrito. Es ahora, con la Ley 34/2015, cuando el legislador parece primar la condición de «crédito fiscal» sobre cualquier otra, como pueda ser la particular forma de liquidar cada tributo, para permitir la comprobación de un derecho del contribuyente generado en un período prescrito pero que proyecta sus efectos en períodos posteriores no prescritos.

OCTAVO:

Amén de las razones específicas que a continuación se expondrán, hay que tener en cuenta a este respecto lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, que se ha referido a la comprobación de lo actuado por los contribuyentes, en lo concerniente a la deducción y devolución de los saldos de IVA a su favor, en su sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD, cuyos apartados 52 y 53 disponen lo siguiente:

«52. Acerca de ello, se ha de poner de relieve que el funcionamiento normal del sistema común del IVA exige la exacta percepción del impuesto. En efecto, cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y, a este respecto, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto [sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska), C-188/09, Rec. p. I-0000, apartado 21].

53. De ello resulta que el plazo para realizar la devolución del excedente del IVA puede prolongarse en principio para efectuar una inspección fiscal, sin que ese plazo así prolongado deba considerarse no razonable, siempre que la prolongación no vaya más allá de lo necesario para concluir ese procedimiento de inspección (véase por analogía la sentencia Sosnowska, antes citada, apartado 27). No obstante, dado que el sujeto pasivo no puede disponer temporalmente de los fondos correspondientes al excedente del IVA, soporta económicamente una desventaja, que puede compensarse con el pago de intereses, garantizando así el respeto del principio de neutralidad fiscal.»

La obligación de comprobación que el TJUE señala en los apartados que se han reproducido se contiene igualmente en otras muchas de sus sentencias, algunas de las cuales relativas de modo específico a la exacción del IVA. Aunque la sentencia correspondiente al asunto C-107/10 concluyó declarando la improcedencia de posponer el inicio del devengo de los intereses de demora en las devoluciones de IVA a la finalización de los procedimientos de control correspondientes, sustanciados por las administraciones tributarias de los Estados de la Unión, el TJUE afirmó igualmente su procedencia, expresada en forma de obligación para ellos.

Esta posibilidad de que el derecho a la deducción del IVA soportado se extinga por inacción ha sido reiterada por el TJUE con posterioridad en sentencias como las de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09, Nidera Handelscompagnie, 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS Bulgaria Transport, ó 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone.

Esta extensión se ha culminado en la reciente sentencia de 23 de abril de 2020, recaída en los asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18, Sole-Mizo y otros, que la ha llevado al ámbito de los intereses de demora, en la que se ha declarado:

«El Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del impuesto sobre el valor añadido deducible retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión.»

Ha de tenerse en cuenta, adicionalmente, que conforme al criterio del Tribunal Supremo, expresado en reiteradas sentencias, por todas las cuales tomaremos la de 17 de marzo de 2016, concluido el plazo de cuatro años del que se dispone para compensar los saldos a favor de los contribuyentes, se abre un

nuevo plazo de cuatro años dentro del cual el contribuyente puede solicitar la devolución del saldo que no pudo compensar.

La imposibilidad de aplicar a las devoluciones que traigan causa de esta aproximación jurisprudencial lo dispuesto por el artículo 66 bis de la LGT bien podría conducir a su realización sin posibilidad alguna de comprobación, lo que no parece fácilmente aceptable.

Otra de las razones que bajo la normativa anterior a la Ley 34/2015 determinaba la imposibilidad de comprobar los saldos a compensar generados en ejercicios prescritos era que admitir dicha posibilidad podría conducir a una situación de discriminación no justificada entre el obligado tributario que opta por la devolución y el que opta por la compensación al término del período de liquidación. Pues bien, tal como señala el Director recurrente, también en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades existe desde la Ley 27/2014 la posibilidad de solicitar la devolución de determinadas deducciones por insuficiencia de cuota, como sucede, por ejemplo, con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales regulada en el apartado 2 de su artículo 36. En efecto, dispone el artículo 39 de la Ley 27/2014, concerniente a las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, en su apartado tercero, lo que sigue:

«3. En el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de esta Ley, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono se registrará por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31».

Pues bien, dándose respecto de la deducción del artículo 36.2 de la Ley 27/2014 la posibilidad de solicitar su devolución por insuficiencia de cuota en la declaración del propio ejercicio en el que se ha generado, el artículo 39 de dicha norma permite, no obstante, iniciar el procedimiento de comprobación de dicha deducción, aplicada o pendiente de aplicación, siempre que no haya transcurrido el plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación. En definitiva, pues, la razón que se daba para no permitir antes de la reforma operada por la Ley 34/2015 la comprobación de los saldos de IVA a compensar, basada en la posible discriminación con respecto a quien solicitaba la devolución, no puede mantenerse actualmente en la medida en que, pudiendo plantearse una situación semejante en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el legislador, no obstante, ha permitido la comprobación del crédito fiscal en este último impuesto.

En lo que al IVA se refiere, la diferencia que se puede generar con esta aplicación del artículo 66 bis de la LGT entre los contribuyentes que solicitan la devolución del saldo a su favor y la de los que esperan para su ulterior compensación es una diferencia que se debe al ejercicio de una opción por parte del contribuyente, como es la de solicitar la devolución del saldo disponible. Esta opción conmina a la Administración a la devolución del citado importe, previa

comprobación o no, dando lugar igualmente a la obligación de abono de intereses de demora, tal y como prevé la propia Ley del IVA, si el retraso en la devolución supera los seis meses.

La solicitud de la devolución, como la forma en que se haga (también podría optar por el régimen de devolución mensual, acelerándola todavía más) responde a la voluntad del contribuyente y desencadena consecuencias, a su favor y en su contra, entre las que se encuentra la «aceleración» de la prescripción respecto al contribuyente que deja esa compensación pendiente.

(...)

El hecho de que el precepto se refiera a la compensación de cuotas y no de saldos, debe considerarse una cuestión menor, que apunta una cierta torpeza, quizá, del legislador, pero que no justifica un régimen sustantivo distinto para el IVA distinto del aplicable en otros tributos.

Esta equiparación se encuentra igualmente en la jurisprudencia comunitaria, en particular, en la sentencia de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, Alstom Power Hydro, en la que el TJUE trasladó las consideraciones que se habían hecho en el ámbito de la caducidad del derecho a la deducción a la posibilidad de considerar prescrito el derecho a la devolución de los saldos de IVA.

Efectivamente, en su sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, el TJUE declaró:

«44. Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida

45. En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad.»

Es de ver que la extinción por inacción que el TJUE comenzó declarando en relación con el derecho a la deducción se trasladó, *mutatis mutandis*, al derecho a la devolución, señalándose, en la sentencia de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, que antes anunciamos, lo siguiente:

«14. Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.

15. Procede señalar, en primer lugar, que, si bien es cierto que, como señaló Alstom, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no establece explícitamente tal plazo de prescripción, no lo es menos que esta circunstancia no permite, por sí sola, llegar a la conclusión de que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del IVA no puede acompañarse de un plazo de prescripción.

16. En efecto, por un lado, por analogía con lo que se aplica al ejercicio del derecho a deducir, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 44).»

Con base en las anteriores consideraciones, concluyó el TJUE declarando que la norma de referencia: «no se opone a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.»

La calificación del exceso de cuotas soportadas deducibles sobre cuotas devengadas como crédito fiscal a favor del contribuyente se afirma igualmente por el mismo TJUE, como así se declara en su sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera, al reconocer que, aunque los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las condiciones para la devolución del «excedente del IVA» (*sic*), las mismas: «no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que, en todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo» (apartado 24).

Habiéndose equiparado derecho a la deducción y a la devolución de los saldos o excedentes a favor del obligado tributario por el mismo TJUE, y constituyendo ambos piezas inseparables, no parece que la imprecisión que pudiera imputarse al artículo 66 bis de la LGT justifique la exclusión de su ámbito objetivo del derecho a la comprobación de las autoliquidaciones de las que traen causa las devoluciones de IVA ulteriormente solicitadas.

El reconocimiento a partir de la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 de la posibilidad de comprobar e investigar las cuotas compensadas o pendientes de compensación en concepto de IVA, en los términos del artículo 66 bis de la LGT, no puede extenderse, sin embargo, a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por prescripción por un órgano revisor, situaciones en que debe mantenerse el criterio que sostuvimos en resoluciones anteriores (RG 1812/2011/50, RG 6705/2013) para garantizar la eficacia de los pronunciamientos de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales. En la resolución de 21 de enero de 2016 (RG 6705/2013) dijimos, en efecto, que:

En definitiva, y por lo que se refiere al supuesto concreto que estamos analizando, la Administración empleó sus facultades de comprobación en relación con los ejercicios 2006, 2007 y 2008, y ha prescrito su derecho en relación con el ejercicio 2006 (que es el único en el que se practica regularización por una

cuestión de fondo, de forma que en los siguientes únicamente se regularizan los efectos del traslado de saldos del ejercicio 2006), como hemos declarado en esta resolución, agotando con ello sus facultades de comprobación respecto de dicho ejercicio, no pudiendo ahora este Tribunal Económico-Administrativo arrastrar los efectos de dicha regularización a periodos no prescritos. Esto es, anuladas las liquidaciones de 2006 por este órgano revisor no se pueden trasladar los efectos de las regularizaciones efectuadas por el órgano inspector a periodos posteriores, dada la desaparición del ámbito del derecho de las liquidaciones anuladas.

Ni tampoco puede extenderse a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por un órgano revisor por motivo distinto al de prescripción sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada, situaciones en que debe mantenerse el criterio expuesto por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de diciembre de 2017 (rec. casación n.º 1890/2016) a la que alude el Director recurrente