

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC077793

DGT: 13-10-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3053/2020

SUMARIO:

IVA. Gestión. Un contribuyente ha recibido la notificación de una liquidación tributaria en la que resulta una minoración de la cantidad a compensar y desea conocer si es necesario la realización de algún trámite para modificar dicha cantidad en la declaración de años posteriores o será modificado de oficio de la AEAT.

Pues bien, el ejercicio del derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas requieren del cumplimiento de determinados requisitos de carácter registral o formal, a saber, contabilización en el libro registro de facturas recibidas, consignación de las cuotas soportadas deducibles en la autoliquidación correspondiente así como inclusión en las oportunas autoliquidaciones de los excesos o saldos a compensar una vez éstos se hayan generado y, en su caso, optar por la devolución de los saldos pendientes a favor del sujeto pasivo del impuesto en la autoliquidación del período que corresponda.

De conformidad con todo lo anterior, debe precisarse que, tal y como están configurados en la normativa del Impuesto (ambos dentro de sus respectivos plazos de caducidad), tanto la deducción de las cuotas soportadas como la compensación de los saldos derivados de los excesos de cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas, constituyen derechos de los sujetos pasivos del Impuesto y, por tanto, su ejercicio tiene carácter potestativo.

Adicionalmente, el ejercicio efectivo del derecho a deducir y, en su caso, del derecho a compensar deben tener su correspondiente e inexcusable reflejo, como forma de exteriorización de esos derechos, en la debida cumplimentación de los modelos que, a efectos de la liquidación del impuesto, han sido aprobados en virtud de lo previsto en el art. 167.Uno de la Ley del impuesto.

Por lo tanto, el obligado tributario deberá presentar las autoliquidaciones complementarias correspondientes a aquellas otras que hubieran podido quedar afectadas como consecuencia de la regularización a la que hace referencia. [Esta consulta rectifica a la consulta DGT, de 11-09-2020, n.º V2792/2020, que en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 99, 100, 114, 115, 116 y 167.

Ley 58/2003 (LGT), art. 122.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 119.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha recibido la notificación de una liquidación tributaria en la que resulta una minoración de la cantidad a compensar.

Cuestión planteada:

Si es necesario la realización de algún trámite para modificar dicha cantidad en la declaración de años posteriores o será modificado de oficio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Contestación:

La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 11 de septiembre de 2020 y número de consulta V2792-20 que, en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha.

1.- El derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el capítulo I del título VIII (artículos 92 a 114) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

El artículo 99 de la Ley del Impuesto, referente al ejercicio del derecho de deducción, señala que:

“Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de

liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo 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.

(...)

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

(...)

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.”.

En cuanto al plazo de caducidad en el que debe ejercitarse el derecho a deducir, establece el artículo 100 de la Ley del impuesto que:

“El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley. No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.”.

En caso de no haberse podido hacer efectiva la deducción de las cuotas soportadas a través del procedimiento previsto en el artículo 99 de la Ley del impuesto, establece el artículo 115 del mismo texto legal que podrá el sujeto pasivo del impuesto solicitar la devolución del saldo a su favor a 31 de diciembre de cada año o al término de cada periodo de liquidación en la autoliquidación correspondiente para los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de la ley del Impuesto.

Así, de acuerdo con los preceptos anteriores, el ejercicio del derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas requieren del cumplimiento de determinados requisitos de carácter registral o formal, a saber, contabilización en el libro registro de facturas recibidas, consignación de las cuotas soportadas deducibles en la autoliquidación correspondiente así como inclusión en las oportunas autoliquidaciones de los excesos o saldos a compensar una vez éstos se hayan generado y, en su caso, optar por la devolución de los saldos pendientes a favor del sujeto pasivo del impuesto en la autoliquidación del periodo que corresponda.

De conformidad con todo lo anterior, debe precisarse que, tal y como están configurados en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (ambos dentro de sus respectivos plazos de caducidad), tanto la deducción de

las cuotas soportadas como la compensación de los saldos derivados de los excesos de cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas, ambos constituyen derechos de los sujetos pasivos del impuesto y, por tanto, su ejercicio tiene carácter potestativo.

Adicionalmente, el ejercicio efectivo del derecho a deducir y, en su caso, del derecho a compensar deben tener su correspondiente e inexcusable reflejo, como forma de exteriorización de esos derechos, en la debida cumplimentación de los modelos que, a efectos de la liquidación del impuesto, han sido aprobados en virtud de lo previsto en el artículo 167.Uno de la Ley del impuesto.

2.- De las manifestaciones del consultante se parte de la hipótesis que presentó diversas autoliquidaciones correspondientes a los trimestres 1º al 4º del año 2018 por el Impuesto sobre el Valor Añadido. La Administración tributaria dictó diferentes liquidaciones tributarias por los períodos mencionados. En relación al último trimestre se dictó una liquidación que minoró la cuota declarada a compensar.

Respecto de la cuestión planteada por el interesado debe tenerse en cuenta que:

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), reconoce en los apartados 1 y 2 de su artículo 122 el derecho a presentar una autoliquidación complementaria en los siguientes términos:

“Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones 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 autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

(...).”.

Asimismo, 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (BOE, 5 de septiembre de 2007), delimita conceptualmente la autoliquidación complementaria en el apartado primero de su artículo 119 regulando el procedimiento a seguir en los siguientes apartados:

“Artículo 119. Autoliquidaciones complementarias.

1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126”.

Por lo tanto, el obligado tributario deberá presentar las autoliquidaciones complementarias correspondientes a aquellas otras que hubieran podido quedar afectadas como consecuencia de la regularización a la que hace referencia la consulta.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica