

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061548

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de enero de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 9637/2015

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). *Modificación de la opción. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en el IVA, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, cabe o no la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria. El ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en uno u otro período de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el período impositivo en el que se devengaron, o en los sucesivos períodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho, tal y como establece el apdo. tercero del art. 99 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). No obstante, la controversia surge cuando con posterioridad a la presentación de la autoliquidación de un período impositivo, y tras la finalización del plazo reglamentario de presentación, el obligado tributario pretende modificar la opción ejercitada en dicha autoliquidación, solicitando la inclusión de mayores cuotas de IVA soportado. Pues, si bien el ejercicio de las deducciones de las cuotas del IVA soportadas se puede realizar en el período impositivo en el que las mismas se soportan o en los siguientes, una vez ejercida dicha opción -mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación-, la misma no podrá rectificarse con posterioridad, salvo que se efectúe dentro del plazo reglamentario de declaración. Así, de acuerdo con lo establecido en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), si el obligado tributario hubiera deseado incluir en las autoliquidaciones de los períodos febrero 2008 a diciembre 2009 las cuotas de IVA soportado que en la solicitud de rectificación pretende incorporar, debería haberlo hecho en el momento de presentar dichas autoliquidaciones, pues el plazo de presentación de las autoliquidaciones referidas constituye el período de tiempo en el que podía ejercer la opción de deducir las cuotas de IVA. De este modo, debe concluirse que la deducción de las cuotas de IVA soportado debe efectuarse mediante la presentación de declaración-autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se ejercite el derecho recogido en el art. 99 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de forma que no cabe la opción en virtud de la cual el sujeto pasivo pueda elegir un período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración ya haya finalizado, pues debió ejercer, en su caso, el derecho antes de la conclusión de dicho plazo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 93, 99 y 100.

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 38.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de 16 de enero de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 2/01008/2011, deducida frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición por la que se confirmada liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La entidad interesada presentó declaración autoliquidación modelo 303 del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2009 con solicitud de devolución de 1.496,64 euros, el 1 de febrero de 2010.

2. El 21 de abril de 2010 presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 1 de febrero, cifrando su derecho a devolución en 1.957,26 euros por lo que solicitaba devolución complementaria de 460,62 euros.

3. Por la AEAT se procede a notificar propuesta de liquidación, en la que no se admite el aumento de cuotas soportadas deducibles respecto de las inicialmente declaradas; no obstante, sí se admite el aumento de las cuotas devengadas.

4. Practicada posteriormente liquidación provisional, frente a la misma se dedujo recurso de reposición y contra su desestimación, reclamación económico-administrativa, en que la se alegaba, en síntesis, que no se ajustaba a derecho incluir cuotas no declaradas como devengadas en el momento de presentación de la autoliquidación inicial y sí en la solicitud de rectificación, y por otra parte no admitir la deducción de cuotas soportadas y que por error no fueron declaradas, por más que la Ley conceda la posibilidad de incluirlas en otras autoliquidaciones posteriores.

5. Mediante resolución de fecha 16 de enero de 2015, el Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha (en adelante, TEAR), resolviendo en única instancia acuerda estimar la reclamación, en los siguientes términos, en lo que aquí interesa:

“4º Este Tribunal entiende que en el supuesto de inclusión de cuotas debidamente soportadas y debidamente registradas puede el obligado tributario, si las omitió en la autoliquidación en que dichas cuotas se habían soportado y registrado, incluirlas en una solicitud de rectificación, ya que no puede hablarse de la modificación de una opción elegida, como sería en el caso de la opción entre solicitar la devolución o la compensación (artículo 99.5 LIVA) o la renuncia a la aplicación del régimen simplificado (artículo 122 LIVA), sino de un error en la concreción o cuantificación de la cuota tributaria (a ingresar, a compensar o a devolver) que en cada período de liquidación está obligado a determinar el sujeto pasivo en virtud del artículo 167 de la Ley 37/1992. Así pues, planteada la solicitud de rectificación en los términos expresados, considera este Tribunal no existe impedimento legal alguno derivado de la normativa legal antes expresada para que deba rechazarse la rectificación planteada.

La posición de este Tribunal, que admite la rectificación en los términos que la interesada instó es conforme con la doctrina de la Dirección General de Tributos reflejada en la consulta Vinculante V2529/2006 de 15 de diciembre, que admite la posibilidad de rectificar las cuotas soportadas y declaradas no como una modificación de la opción sino como una rectificación de las autoliquidaciones. Así, en la mencionada consulta se señala que:

“Hechos: Una empresa no ha incluido por error en su autoliquidación una cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado deducible.

Cuestión planteada: Posibilidad de rectificar la autoliquidación.

Contestación:

El artículo 120.3.primer párrafo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala que:

«3. 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.»

En consecuencia, la entidad consultante podría presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del período correspondiente y de la declaración resumen anual para incluir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado que en su día no se reflejó por error.

(...)

5º.- De admitir la posición de la administración tributaria actuante en cuanto a la solicitud cursada por la reclamante, en tanto que solo se atiene a las nuevas cuotas devengadas declaradas y no a las soportadas deducibles a la hora de determinar la cuota a devolver, supondría, en sí, el considerar la autoliquidación finalmente presentada como una autoliquidación complementaria y no rectificativa, desnaturalizando así la solicitud cursada por la reclamante y no constando, por otra parte, que la Administración haya puesto en duda la existencia de las cuotas deducibles incluidas en la solicitud de rectificación procede la anulación de la liquidación provisional girada y su sustitución por otra conforme con la solicitud de rectificación de la reclamante”.

Segundo:

Frente a esta resolución el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

El caso que nos ocupa es el de un obligado tributario que insta la rectificación de una autoliquidación de IVA previamente presentada con la intención de deducir unas cuotas soportadas superiores a las deducidas inicialmente, lo que nos obliga a acudir a lo previsto en el artículo 99, apartado Tres, primer párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, apreciando que en el IVA existe una norma específica que permite deducir las cuotas no sólo en la autoliquidación del período en que han sido soportadas, sino también en períodos sucesivos, con el límite temporal de cuatro años. En virtud del principio de especialidad entiende el Director recurrente que esta norma debe prevalecer sobre la norma general prevista en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, de manera que la resolución dictada por la oficina gestora denegando la deducción adicional de cuotas.

Ésta es la opinión reiterada por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas tributarias, como la V2733-10, de 17 de diciembre, y la V0015-11, de 11 de enero, contestaciones que se apartan de lo manifestado por el mismo centro directivo en la número V2529-06, esta última de fecha anterior a las dos primeras.

En el mismo sentido, la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en las resoluciones R.G. 3102/2009, de 21 de junio de 2011, y R.G. 6732/2012, de 16 de septiembre de 2014.

La resolución recurrida reitera el criterio por el TEAR en resoluciones precedentes. A título de ejemplo, podemos citar la resolución de la reclamación número 02-200-2010

Finaliza el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, solicitando del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije como criterio que transcurrido el plazo reglamentario de declaración, no cabrá modificar una autoliquidación de IVA para deducir cuotas soportadas que no hubiesen sido deducidas inicialmente. La deducción de estas cuotas se podrá realizar, en su caso, en las autoliquidaciones de los períodos sucesivos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 99.Tres y 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en el Impuesto sobre el Valor Añadido, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, cabe o no la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria.

Tercero:

Como bien señala el Director recurrente, este Tribunal Central tiene sentada doctrina al efecto, la cual tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado, Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, sentada en la resolución 00/6732/2012 de fecha 16 de septiembre de 2014, que reitera el criterio de resolución 00/ 3102/2009 de fecha 21 de junio de 2011.

Así, en la primera de las resoluciones invocadas se señalaba lo siguiente:

“TERCERO: De acuerdo con el artículo 93.Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, *“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”.*

Por su parte, en el artículo 100 LIVA, se establece lo siguiente:

“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.”

Con independencia del período impositivo en el que se considere que tiene lugar el devengo del IVA correspondiente a las ejecuciones de obra cuya deducción ha sido objeto de regularización por la Administración Tributaria, debe señalarse que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA en uno u otro período de liquidación, constituye una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, la cual una vez ejercida no podrá ser rectificada con posterioridad salvo que se efectúe dentro del plazo reglamentario de declaración.

En el mismo sentido, resolución de este Tribunal, de fecha 21 de junio de 2011 (R.G.: 00/3102/2009).

Debe determinarse si la opción ejercida por la reclamante, mediante la presentación de solicitud de rectificación de autoliquidaciones, correspondiente a los períodos febrero 2008 a diciembre 2009 constituye una auténtica opción que debe ejercitarse por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación, o por el contrario no es una auténtica opción en el sentido tributario que le otorga el artículo 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (*“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*)

Este Tribunal considera que el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en uno u otro período de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el período impositivo en el que se devengaron, o en los sucesivos períodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho, tal y como establece el apartado tercero del artículo 99 de la Ley del Impuesto.

De este modo, mediante la autoliquidación (que es la declaración tributaria en virtud de la cual el contribuyente, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda), el obligado tributario opta por ejercitar en el período correspondiente a dicha autoliquidación el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado.

No obstante, la controversia surge cuando con posterioridad a la presentación de la autoliquidación de un período impositivo, y tras la finalización del plazo reglamentario de presentación, el obligado tributario pretende modificar la opción ejercitada en dicha autoliquidación, solicitando la inclusión de mayores cuotas de IVA soportado.

En particular, en el presente supuesto, mediante la solicitud formulada el 20 de marzo de 2012, se pretende modificar las autoliquidaciones de los períodos febrero 2008 a diciembre 2009, así como rectificar la opción efectuada en las mismas de ejercitar el derecho a la deducción de determinadas cuotas de IVA soportado.

De acuerdo con el artículo 119 LGT, *“las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”*

Como ha señalado este Tribunal en resolución de fecha 21 de junio de 2011 (R.G.: 00/3102/2009), mencionada anteriormente, si bien el ejercicio de las deducciones de las cuotas del IVA soportadas se puede realizar en el período impositivo en el que las mismas se soportan o en los siguientes, una vez ejercida dicha opción (mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación), la misma no podrá rectificarse con posterioridad, salvo que se efectúe dentro del plazo reglamentario de declaración.

La Audiencia Nacional se ha pronunciado en la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (número de recurso 467/2007) respecto del ejercicio de la opción por parte de un obligado tributario:

QUINTO. Por lo que se refiere a la cuestión controvertida, consistente en determinar si el sujeto pasivo que presentó declaración el 24 de enero de 2003 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 sin hacer uso de la opción a que se refiere la mencionada Disposición Transitoria Tercera puede, no

obstante, ejercitarla con posterioridad mediante la presentación de una declaración rectificativa, son dos las cuestiones fundamentales que se suscitan: a) en primer término, si es admisible que este régimen, y no opción, se realice por el sujeto pasivo al margen de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, como sostiene la demanda o si, por el contrario, se trata de una condición inexcusable y de una auténtica opción; b) en segundo lugar, si la procedencia de la aplicación de este régimen, sustitución del régimen de diferimiento por el de deducción en cuota, está también condicionado al cumplimiento por el sujeto pasivo de los requisitos formales establecidos en el artículo 38 del Reglamento - Real Decreto 537/1997, del Impuesto sobre Sociedades - condición que la recurrente niega.

Por lo que respecta a la primera de tales cuestiones, el razonamiento de la Inspección, ratificado por el TEAC, es irreprochable, nos encontramos ante una auténtica opción que debe ejercitarse por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación. En efecto, estima la Sala que lo que pretende la recurrente es obtener una deducción en la cuota íntegra del impuesto respecto de rentas pendientes de integrar por el derogado régimen de diferimiento, pasando por alto un acto propio del que no puede desligarse válidamente sin incurrir en una notable infracción del principio de buena fe, cual es la presentación de su autoliquidación sin practicar en ella los ajustes que son consecuencia de dicha opción, a saber, los aumentos en la base por integración de las rentas diferidas pendientes y la consignación de la correspondiente deducción en cuota por aplicación del art. 36 ter, pretendiendo la obtención de un "beneficio" que no solicitó en su momento, esto es, dentro del trámite adecuado a tal fin, que es la autoliquidación.

Estima la Sala que resulta improcedente relegar el ajuste fiscal pretendido y la consiguiente deducción en cuota a un momento posterior a la declaración tributaria. La demanda se extiende en consideraciones sobre si el acogimiento al régimen fiscal de deducción es o no una opción en sentido tributario propio, con el evidente propósito de, negando que lo sea, dejar abierta casi indefinidamente -en tanto no se cierre por prescripción- la posibilidad, seleccionando a su pura voluntad o interés el momento para ello, de establecer un determinado régimen -acogerse a un determinado beneficio o ventaja- al margen de lo declarado en su día.

Ha de decirse que el debate no debe centrarse, propiamente, en si estamos o no en presencia de una opción -como la tributación conjunta en IRPF, la imputación temporal de rentas, u otros casos- sino que debemos partir de que, a los estrictos efectos que aquí nos ocupan, sí es indudablemente una opción, en tanto que la propia entidad recurrente la ha tratado como tal, en el sentido de que, facultativamente, ha hecho una cosa y la contraria, prueba de singular evidencia de que constituye una facultad para el contribuyente que sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente por el Impuesto y ejercicio de que se trate, pues es en tal acto de conocimiento, y también de voluntad, donde se determina la base imponible (...)

Si es la autoliquidación el acto tributario del contribuyente en que esa base imponible se declara y cuantifica, será en tal momento donde será exigible al contribuyente que pretende acogerse al régimen sustitutivo de deducción en cuota, respecto de las rentas pendientes de integrar por el derogado régimen de diferimiento, que lo manifieste explícitamente, pues la declaración constituye un acto voluntario y libre que desencadena determinados efectos jurídicos que sólo pueden ser revocados o modificados en casos excepcionales y previstos legalmente. (...)"

De acuerdo con lo establecido en el artículo 119.3 LGT, si el obligado tributario hubiera deseado incluir en las autoliquidaciones de los períodos febrero 2008 a diciembre 2009 las cuotas de IVA soportado que en la solicitud de rectificación pretende incorporar, debería haberlo hecho en el momento de presentar dichas autoliquidaciones, pues el plazo de presentación de las autoliquidaciones referidas constituye el período de tiempo en el que podía ejercer la opción de deducir las cuotas de IVA

De este modo, debe concluirse que la deducción de las cuotas de IVA soportado debe efectuarse mediante la presentación de declaración-autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se ejercite el derecho recogido en el artículo 99 LIVA, de forma que no cabe la opción en virtud de la cual el sujeto pasivo pueda elegir un período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración ya haya finalizado, pues debió ejercer, en su caso, el derecho antes de la conclusión de dicho plazo.

Por otro lado, como consecuencia de la existencia de una controversia sobre la procedencia del derecho a deducir respecto de las cuotas de IVA soportado regularizadas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 100.2º párrafo LIVA, en virtud del cual el plazo de caducidad del derecho a deducir finaliza a los cuatro años desde que la resolución o sentencia que resuelva dicha controversia sea firme.

Por tanto, considerando que la inclusión de cuotas de IVA soportado no puede efectuarse en el período que el sujeto pasivo considere oportuno, sino en aquél en el que se ejercite el derecho a la deducción, no procedería la estimación de la solicitud, presentada en el ejercicio 2012, de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009.

Por su parte, las cuotas de IVA soportado objeto de regularización, sin perjuicio de la consideración que sobre la procedencia de su deducción se establezca en resolución o sentencia firme, podrán incluirse en el período impositivo en el que se ejercite el derecho a su deducción, de acuerdo con lo establecido en los artículos 99.Tres y 100 LIVA".

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando como criterio que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.