

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070412

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 2492/2017

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). *Ejercicio del derecho a compensar cuando no se ha presentado la declaración-liquidación susceptible de generar el derecho.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** 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, o si basta para dicho ejercicio, la mera acreditación del citado saldo, esto es, del exceso de cuotas soportadas y deducibles sobre las cuotas devengadas.

Pues bien, 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 (Ley IVA) 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. Por otro lado, 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 debemos concluir 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. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 98, 99 y 100.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 71.

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 28 de octubre de 2016, recaída en la reclamación nº 50/3246/13 y acumuladas, relativa a liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 1T-2011 y 2T-2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 20 de abril de 2011 el obligado tributario presentó declaración-liquidación (modelo 303) correspondiente al primer trimestre del IVA del ejercicio 2011, consignando los datos siguientes:

IVA 1T-2011	IMPORTE (EUROS)
Cuota devengada	5.943,05
Cuota soportada deducible	685,32
Diferencia	5.257,73
Cuotas a compensar de períodos anteriores	6.965,25
Resultado de la liquidación: A compensar	-1.707,52

2. El 19 de julio de 2011 el obligado tributario presentó declaración-liquidación (modelo 303) correspondiente al segundo trimestre del IVA del ejercicio 2011, consignando los datos siguientes:

IVA 2T-2011	IMPORTE (EUROS)
Cuota devengada	53.583,05
Cuota soportada deducible	2.993,50
Diferencia	50.589,55
Cuotas a compensar de períodos anteriores	1.707,52
Resultado de la liquidación: A ingresar	48.882,03

3. El 11 de diciembre de 2012 se notificaron al obligado tributario, como resultado de sendos procedimientos de comprobación limitada, dos liquidaciones provisionales relativas, respectivamente, al primer y segundo trimestre del ejercicio 2011, con la siguiente regularización en el 1T:

IVA 1T-2011	IMPORTE (EUROS)
Cuota devengada	5.943,05
Cuota soportada deducible	685,32
Diferencia	5.257,73
Cuotas a compensar de períodos anteriores	0,00
Resultado de la liquidación: A ingresar	5.257,73

De la liquidación resulta, por tanto, la impropiedad de la compensación del saldo declarado y una cuota a pagar de 5.257,73 euros.

Los hechos y fundamentos de derecho que motivan la regularización son, según el acuerdo de liquidación, los siguientes: *“La compensación de cuotas de períodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992. No consta presentado el modelo 303 del 4T ejercicio 2010, por lo que no existen cuotas a compensar de períodos anteriores”.*

IVA 2T-2011	IMPORTE (EUROS)
Cuota devengada	53.583,05
Cuota soportada deducible	2.993,50

Diferencia	50.589,55
Cuotas a compensar de períodos anteriores	0,00
Resultado	50.589,55
Ingresado en autoliquidación	48.882,03
Resultado de la liquidación: A ingresar	1.707,52

De la liquidación resulta, por tanto, una cuota a pagar de 1.707,52 euros.

Los hechos y fundamentos de derecho que motivan la regularización son, según el acuerdo de liquidación, los siguientes: *"La compensación de cuotas de períodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992. Se modifica el importe de cuotas a compensar de períodos anteriores debido a la propuesta de liquidación del 1T"*.

3. El 11 de enero de 2013 el obligado tributario presentó la declaración-liquidación del IVA (modelo 303) correspondiente al 4T de 2010, consignando los datos siguientes:

IVA 4T-2010	IMPORTE (EUROS)
Cuota devengada	21.765,52
Cuota soportada deducible	3.021,86
Diferencia	18.743,66
Cuotas a compensar de períodos anteriores	25.708,91
Resultado de la liquidación: A compensar	-6.965,25

4. El mismo día, 11 de enero de 2013, el contribuyente presentó el resumen anual (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2010, del que se destacan los datos siguientes:

IVA 2010 RESUMEN ANUAL	IMPORTE (EUROS)
Cuota devengada	46.429,30
Cuota soportada deducible	5.060,05
Diferencia	41.369,25
Compensación de cuotas del ejercicio anterior	48.334,50
Resultado de la liquidación anual	-6.965,25

5. También el día 11 de enero de 2013 el obligado tributario interpuso sendos recursos de reposición contra las liquidaciones giradas por los períodos 1T y 2T del ejercicio 2011 a los que acompaña como documentos adjuntos el modelo 303 correspondiente al 4T de 2010 y el modelo 390 del ejercicio 2010 presentados momentos antes en ese mismo día. Manifiesta el contribuyente en sus escritos de alegaciones que las liquidaciones traen causa de no considerarse por el órgano administrativo los importes declarados como cuotas de IVA a compensar de períodos anteriores. Alega que presentados los modelos citados de los que se infiere la cuota pendiente de compensar al final de 2010, cuota que figura consignada en la declaración del 1T del ejercicio 2011, así como el saldo resultante en la declaración del 2T, no resultan procedentes las liquidaciones provisionales ya que la compensación de cuotas pendientes de períodos anteriores se ha realizado conforme a Derecho.

Las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición se notificaron el 1 de abril de 2013 y en ellas se señalaba lo siguiente:

"Vista la documentación aportada por el contribuyente en su escrito de alegaciones, así como la información obrante en poder de la Administración Tributaria, resulta que el contribuyente con fecha 11-01-2013 ha presentado telemáticamente dos declaraciones Modelo 303 correspondientes al período 4T del ejercicio 2010 (...) con el mismo resultado a compensar declarado de 6.965,25 euros. Con esa misma fecha, esto es, el día 11-01-2013, igualmente

con el número de justificante (...), ha sido presentada Declaración Resumen Anual de IVA, Modelo 390, del ejercicio 2010, en la que figura un saldo a compensar declarado por el mismo importe. Asimismo, con fecha 19-01-2012 ha sido practicada liquidación provisional número (...) en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, del período 3T del ejercicio 2010, de la que resulta que al final de dicho período no existe ninguna cuota a compensar en ejercicios futuros.

El artículo 99 de la Ley 37/1992, regula el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado,(...)

Por lo tanto, el artículo 99.Cinco de la Ley 37/1992 fija el inicio del cómputo del plazo de cuatro años que se concede al contribuyente para la compensación de las cuotas pendientes en las declaraciones-liquidaciones posteriores, en el momento de la presentación de la declaración-liquidación que origina el exceso. En el presente caso, la declaración-liquidación correspondiente al Modelo 303 del período 4T del ejercicio 2010 ha sido presentada por el contribuyente con fecha 11-01-2013, siendo en las declaraciones-liquidaciones presentadas con posterioridad a dicha fecha, y siempre dentro del plazo de los cuatro años fijado en dicho artículo, en las que podrá ser aplicado dicho saldo. Todo ello, sin perjuicio de una ulterior comprobación de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En consecuencia, teniendo en cuenta que con fecha 20-04-2011, el contribuyente ha presentado la declaración-liquidación (...) correspondiente al período 1T del ejercicio 2011, [y con fecha 18-07-2011, el contribuyente ha presentado la declaración-liquidación correspondiente al período 2T del ejercicio 2011], no procede acceder a las pretensiones del recurrente, desestimándose las alegaciones formuladas."

6. Frente a los acuerdos de desestimación de los recursos de reposición el obligado tributario interpuso las reclamaciones económico-administrativas nº 50/3246/13 y acumuladas, que fueron resueltas en unidad de acto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante) el día 28 de octubre de 2016.

En lo que concierne al presente recurso extraordinario de alzada, el TEAR anuló las resoluciones de los recursos de reposición en los términos siguientes:

“Quinto: En segundo lugar, en cuanto a las liquidaciones provisionales practicadas en relación con el primero y segundo trimestres del ejercicio 2011, el órgano gestor no admitió la compensación del saldo de cuotas procedente de periodos anteriores. A su juicio, no existía tal saldo pendiente, ya que la declaración de IVA del cuarto trimestre de 2010, en la que se incluyó por el sujeto pasivo el saldo en cuestión, fue presentada con posterioridad a que se dictasen las liquidaciones del primer y segundo trimestres de 2011.

Por su parte la reclamante mantiene que tiene derecho a efectuar la compensación del saldo de cuotas soportadas procedente de ejercicios anteriores en los periodos posteriores al declarado, aunque la declaración en cuestión se presentara fuera del plazo reglamentario y después de la práctica de las liquidaciones provisionales. Y añade que "si la propia administración en un procedimiento de comprobación puede realizar dicha compensación no puede negarse al contribuyente tal posibilidad cuando la cantidad a compensar es conocida por el órgano administrativo en el curso del procedimiento de comprobación".

La Administración Tributaria, en la resolución del recurso de reposición, manifiesta que en aplicación del artículo 99.Cinco de la Ley de IVA, el inicio del cómputo del plazo de cuatro años que se concede al contribuyente para la compensación del saldo de cuotas pendientes en las declaraciones-liquidaciones posteriores es el momento de la presentación de la declaración-liquidación que origina el exceso. En este caso, afirma la oficina gestora que será a partir de la fecha (11 de enero de 2013) de presentación de la declaración del cuarto trimestre del ejercicio 2010.

El artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone: “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 bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

Tres. 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.

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 registro establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración – liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

(...)

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años 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 período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

(...)

Añadiendo el artículo 100, en su párrafo primero, 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”.

Ahora bien, **la controversia en la presente reclamación se centra en si la falta de presentación de una declaración-liquidación en su plazo reglamentario supone un incumplimiento de tal índole o trascendencia que conlleva la exclusión de la interesada del marco legal habilitado por el artículo 99 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido.**

A juicio de la oficina gestora sí acaece tal exclusión, por el mero hecho de la presentación de la declaración-liquidación con resultado “a compensar” correspondiente al cuarto trimestre de 2010 el 11 de enero de 2013, fuera del plazo reglamentario, de tal forma que según la interpretación del artículo 99, apartado cinco, de la Ley de IVA, la interesada solo podrá aplicar la citada compensación en las declaraciones presentadas a partir de dicho momento (11 de enero de 2013).

Este Tribunal, a diferencia de lo señalado por la oficina gestora, considera que el derecho a compensar el saldo pendiente de las cuotas que correspondieran al cuarto trimestre de 2010 en la declaración del primer trimestre del 2011 estará condicionado a que la cuantía de las deducciones procedentes en el cuarto trimestre de 2010 (según lo dispuesto en los artículo 92 a 98 de la Ley de IVA), supere el importe de las cuotas devengadas del mismo periodo.

En cuanto a la cuantía del citado saldo, nos encontramos, por un lado, con el hecho de que la propia oficina gestora afirma no haber comprobado este extremo y, por otro lado, con la postura de la reclamante, que mantiene la procedencia del saldo a compensar por importe declarado en el primer trimestre de 2011 que procede del periodo anterior. Por ello, previas las comprobaciones que, en su caso, se consideren procedentes, deberá ser la oficina gestora la que determine la cuantía que proceda compensar del periodo anterior en el primer trimestre de 2011 liquidado.

Por las razones expuestas, hay que anular las resoluciones de los recursos de reposición para que sean sustituidas por otras en las que se determine el saldo de cuotas a compensar de periodos anteriores que cumplen, en su caso, los requisitos para su compensación en los periodos liquidados”.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa

y errónea y por tratarse de un criterio que trasciende al concreto expediente aquí examinado. Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1. La resolución del TEAR objeto del presente recurso de unificación de criterio considera que *“el derecho a compensar el saldo pendiente de las cuotas que correspondieran al cuarto trimestre de 2010 en la declaración del primer trimestre del 2011 estará condicionado a que la cuantía de las deducciones procedentes en el cuarto trimestre de 2010 (según lo dispuesto en los artículos 92 a 98 de la Ley de IVA), supere el importe de las cuotas devengadas del mismo periodo”*.

Este Departamento considera que debe ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 99.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que establece: *“Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso”*. Es decir, permite la compensación de cuotas pendientes en el plazo de los cuatro años siguientes a la presentación de la correspondiente declaración-liquidación de IVA.

2. Este criterio es también el mantenido por la Dirección General de Tributos (DGT) en varias consultas, entre las que cabe destacar la consulta V0742-11, correspondiente a un supuesto análogo al tratado en la resolución del TEAR. Se trata de un contribuyente que no presentó el modelo 303 del Impuesto correspondiente al primer trimestre cuyo resultado era a compensar, procediéndose sin embargo a la compensación de dicho importe en la declaración-liquidación del segundo trimestre. La Administración tributaria dictó liquidación provisional del segundo trimestre eliminando la compensación realizada. La DGT señala que *“el ejercicio del derecho a la deducción está condicionado a la correcta contabilización de las cuotas en los libros registros correspondientes así como a su consignación en la declaración liquidación del Impuesto”* y concluye que *“la no presentación de la declaración liquidación del primer trimestre impide el ejercicio del derecho a la compensación de cuotas, no obstante la consultante podrá deducir las cuotas soportadas a que se refiere su escrito de consulta en sus sucesivas autoliquidaciones, siempre y cuando, no hubiera transcurrido el plazo de caducidad anteriormente referido”*.

Por lo tanto, la Dirección General de Tributos coincide con este Departamento al considerar que el contribuyente podrá compensar sus cuotas pendientes en los cuatro años siguientes a la presentación de la autoliquidación correspondiente. En este caso, el contribuyente podrá compensar sus cuotas del 4T/2010 a partir del 11 de enero de 2013, fecha en la que se presentó la correspondiente autoliquidación.

3. En relación con el IVA, siempre es de gran importancia lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que sobre la materia objeto del presente recurso se ha pronunciado en la sentencia sobre el asunto C-332/15, en relación con un sujeto pasivo que no ha presentado declaración ni ha cumplido las obligaciones de registro de facturas.

Esta sentencia contempla la denegación del derecho a la deducción ante un incumplimiento absoluto de requisitos formales cuando, aún pudiendo acreditarse el cumplimiento del requisito material, se entiende que el sujeto pasivo está incumpliendo las formalidades para evitar el pago del impuesto. En los casos en los que existan cuotas a compensar y no se haya presentado la autoliquidación, como el recogido en la resolución del TEAR, la falta de presentación de la declaración impide controlar el cumplimiento del requisito material consistente en que las cuotas soportadas superan las devengadas.

Por ello, el contribuyente se podrá compensar estas cuotas en los cuatro años siguientes a la presentación de la autoliquidación, momento a partir del cual la Administración podrá comprobar la realidad de esas cuotas. En caso contrario, se daría la situación de que el contribuyente se podría deducir, o compensar, cuotas no recogidas en una autoliquidación, lo que podría obligar a que una comprobación de la Administración, estuviese pendiente de unas cuotas no declaradas por el contribuyente, dificultando la actuación administrativa y favoreciendo a quienes incumplan sus obligaciones formales.

Además, como recoge la propia sentencia, un incumplimiento reiterado de los requisitos formales evidencia un ánimo defraudatorio del contribuyente, lo que no se puede apoyar y facilitar por parte de la propia Administración.

Tras señalar que no comparte la conclusión del TEAR de que el derecho a compensar cuotas pendientes únicamente estará condicionado a que la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas, termina el Director recurrente solicitando de este TEAC la unificación de criterio en el sentido de declarar 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.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley General Tributaria) realizó las alegaciones siguientes:

1. No se dan los presupuestos necesarios para la interposición del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, toda vez que no se fundamenta: (i) Que la resolución del TEAR resulta gravemente dañosa y errónea; (ii) Que dicha resolución no se adecua a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central; (iii) Que se han aplicado criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales y locales; (iv) Que dicha resolución sea contraria a criterios distintos de los seguidos con anterioridad por el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón.

2. Considera ajustada a Derecho la resolución del TEAR. El recurrente se limita en sus alegaciones a citar distintas disposiciones de la Ley del IVA, criterios de la DGT y alguna cita a sentencias del TJUE a las que intenta subsumir los hechos, llegando a conclusiones que podrían calificarse de partidistas.

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.

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones”.

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 relación con este recurso extraordinario, que:

“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS

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

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2º Las importaciones de bienes.

3º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1º c) y d); 84.uno.2º y 4º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción, establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley”.

Artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir

“Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes”.

Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción

“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.

Dos. (.....)

Tres. El derecho a la deducción solo 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.

(.....).

Quando 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 período 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.

(.....).

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período 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 período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

(.....)”.
.....”.

Artículo 100. Caducidad del derecho a la deducción

“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”.

Por su parte, el 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), dispone, en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, lo que sigue:

Artículo 71. Liquidación del Impuesto. Normas generales

“1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los **empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas** a que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6, **incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.**

(...)”.

De este último precepto 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 debemos 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.

Por lo expuesto anteriormente,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

ACUERDA

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de 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 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.