

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084997

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de enero de 2022

Sala 2.^a

R.G. 1035/2019

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). *Modificación de la opción.* En el presente supuesto, es preciso resolver 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, ya que la entidad presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al período diciembre del ejercicio 2014, incrementando las cuotas de IVA soportado inicialmente declaradas, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

El ejercicio del derecho a la deducción tiene en el IVA una norma específica -art. 99.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA)- 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, esta norma debe prevalecer sobre la norma general prevista en el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT), por lo que el procedimiento para rectificar/aumentar el IVA soportado deducible no es la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, sino la deducción por la vía establecida en el art. 99 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Así, la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido de 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 art. 99.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Existe solo una excepción a lo establecido anteriormente para el caso en que nos encontremos ante contribuyentes declarados en concurso de acreedores. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 179, 180 y 182.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 120 y 242.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 20/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 14/02/2019 contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fecha 11 de enero de 2019, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del período diciembre de 2014 y cuantía 349.460,34 **euros**

Segundo.

Con fecha 3 de noviembre de 2017 la entidad **XZ HOLDINGS SPAIN, S.L.U.**, actualmente denominada **XZ HOLDING SPAIN, S.L.**, con NIF ..., en calidad de socio de la entidad disuelta y liquidada **TW, S.A.**, con NIF ..., presentó un escrito instando la rectificación de la última autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) presentada por esta última entidad, correspondiente a diciembre de 2014, con objeto de incluir en la misma, en concepto de IVA deducible por importaciones, casilla 33, el importe de ... **euros**.

Dicho importe deriva del Acuerdo de Liquidación (Ref. ...), de fecha 1 de febrero de 2013, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el que se acordaba incrementar el IVA a la importación declarado por **TW, S.A.** correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011, por importe de ... **euros** (correspondiendo, ...**euros** en concepto de cuota, y ... **euros** en concepto de intereses de demora). El acuerdo de liquidación fue notificado a la entidad el 3 de febrero de 2013.

Disconforme con dicho acuerdo de liquidación, la entidad interpuso Reclamación Económico-Administrativa (RG N° 2711/2013) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 22 de marzo de 2013, la cual fue inadmitida por extemporánea.

Tercero.

Con fecha 11 de enero de 2019, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dicta acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones en relación con la solicitud presentada el 3 de noviembre de 2017 por la entidad reclamante, por el que desestima la mencionada solicitud sobre la base de los siguientes argumentos:

- La liquidación de la cuota de ... **euros** derivada del acuerdo dictado el 1 de febrero de 2013 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, adquirió firmeza transcurrido el plazo del mes desde su notificación la cual tuvo lugar el 3 de febrero de 2013 sin que la entidad formulase recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, puesto que la reclamación contra la misma fue interpuesta el 22 de marzo de 2013, por tanto, fuera de plazo.

- La Ley del IVA, respecto al plazo de caducidad de cuatro años para ejercitar el derecho, prevé, para 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, que el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes. No obstante, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley del IVA al presente caso toda vez que en ningún caso estaba pendiente de resolución por el Tribunal la procedencia del ejercicio del derecho a la deducción o de las cuotas soportadas en sí, ya que el recurso se presentó extemporáneamente y el TEAC se limitó a declarar su inadmisión por esta causa.

- El derecho a la deducción se ejercita por el obligado tributario al presentar sus autoliquidaciones, debiendo cumplir los requisitos fijados en la Ley del IVA (Capítulo I del Título VIII), entre los cuales se encuentra el plazo de caducidad de cuatro años, desde el nacimiento del derecho para ejercitarlo. No cabe, por tanto, ejercerlo mediante el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, configurándose como una opción en los términos establecidos en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Señala la Administración, que hay que hacer una distinción entre la obligación de declarar las cuotas devengadas en un período y el derecho a la deducción de las cuotas deducibles que hayan sido soportadas durante el mismo puesto que, mientras que las cuotas devengadas necesariamente han de incluirse en el período en que dicho devengo se ha producido, respecto al ejercicio del derecho a la deducción, la Ley del Impuesto prevé la posibilidad tanto de que se ejercite en la misma declaración del período en que se hayan soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados desde el nacimiento del mencionado derecho (artículo 99.Tres Ley del IVA).

De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos (consultas V2733-10, de 17 diciembre, y V0015-11, de 15 de enero, entre otras), y del Tribunal Económico-Administrativo Central (resoluciones de 21 de junio de 2011 (RG 3102/2009), de 16 de septiembre de 2014 (RG 6732/2012 y RG 0940/2013) y de 21 de enero de 2016 (RG 9637/2015)), una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, no cabe la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria.

Por tanto, el que la sociedad reclamante no hubiera incluido en la autoliquidación del periodo diciembre de 2014, determinadas cuotas de IVA soportado, no es motivo para instar la rectificación de dicha autoliquidación.

El acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación es notificado a la entidad reclamante el 14 de enero de 2019.

Cuarto.

Con fecha 14 de febrero de 2019, la entidad interpone la presente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el momento procesal oportuno, con fecha 15 de abril de 2020, la reclamante presenta escrito alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que considerando lesivo para sus intereses el acuerdo de liquidación de fecha 1 de febrero de 2013, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el que se acordaba incrementar el IVA a la importación, por importe de ... **euros**, interpuso contra el mismo Reclamación Económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

- Que, la entidad, durante el transcurso de la tramitación de la Reclamación económico-administrativa ut supra referenciada, optó por no deducirse las cuotas de IVA a la importación so pena de incurrir en una doble deducción de las cuotas de IVA, en tanto consideraba que con ocasión de la reclamación interpuesta ante el TEAC, la liquidación girada por dicho concepto sería anulada o en todo caso, el TEAC acordaría la compensación del IVA devengado con el soportado por la regularización, resultando ésta neutra.

- Que, una vez notificada la resolución del TEAC inadmitiendo la precitada reclamación por extemporánea, con fecha 3 de noviembre de 2017, se presentó escrito de rectificación de la última autoliquidación del IVA, relativa al periodo diciembre de 2014, con objeto de incluir en la misma, como IVA soportado deducible, las cuotas de IVA liquidadas por importaciones, por importe de ... **euros**. Manifiesta la validez de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones instada, toda vez que ningún precepto de la LGT, sus reglamentos de desarrollo o la normativa IVA excluyen la posibilidad de rectificar una autoliquidación de IVA cuando considere que en la cumplimentación de su autoliquidación de IVA se produjo un error que perjudicaba sus intereses.

- Que se vulnera el principio de neutralidad del IVA existiendo un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

- Que resultaba aplicable el principio de regularización íntegra en la liquidación practicada a la entidad de fecha 1 de febrero de 2013, de forma que la Administración tributaria, en el transcurso de las actuaciones inspectoras, debió reconocer de oficio el derecho a la devolución de las cuotas de IVA a la importación controvertidas en los ejercicios 2010 y 2011.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución desestimatoria de la rectificación de autoliquidación presentada por la reclamante.

Tercero.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver 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.

Cuarto.

Según los antecedentes de hecho, la entidad reclamante presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al período diciembre del ejercicio 2014, incrementando las cuotas de IVA soportado inicialmente declaradas, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

En este sentido, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dispone en su artículo 120.3 que:

"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 cuanto al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado deducibles, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (Ley del IVA, en lo sucesivo), que señala:

"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.

(...)."

El artículo 100 de la Ley del IVA establece:

"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 tanto, la deducción del IVA soportado se configura como un derecho que se puede ejercitar, siempre que se cumplan todos los demás requisitos para su deducibilidad, en la declaración liquidación correspondiente al período en que nace el citado derecho, es decir, cuando se devenga el impuesto, o en la declaración correspondiente a los sucesivos períodos impositivos, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el momento del nacimiento del mencionado derecho o, en su caso, de la firmeza de la resolución administrativa o sentencia que decida sobre la procedencia del derecho a deducir o de la cuantía de la deducción.

El derecho a la deducción no se pierde por no haberlo ejercitado en el período en que se ha soportado, pues se dispone del límite temporal de los cuatro años mencionados.

Señala la reclamante que ni la LGT ni su normativa de desarrollo impiden presentar autoliquidaciones rectificativas de otras autoliquidaciones de IVA inicialmente presentadas.

En efecto, para el caso de que la reclamante hubiera visto perjudicados sus intereses, por ejemplo, en un supuesto de declaración de un IVA devengado superior al procedente, podrá acudir a la rectificación de la autoliquidación del IVA inicialmente presentada.

No obstante, tratándose de la rectificación de autoliquidaciones de IVA para incluir en las mismas cuotas soportadas no aplicadas inicialmente, se debe tener en cuenta tanto el criterio de la DGT como la doctrina de este TEAC sobre la materia.

Así, la DGT en la contestación de la consulta vinculante V2733-10, de fecha 17 de diciembre de 2010, con la que este Tribunal coincide plenamente, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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 (Boletín Oficial del Estado de 29). En estos artículos se establecen una serie de requisitos subjetivos, objetivos y formales cuyo cumplimiento determina el citado derecho a la deducción. [...].

Por consiguiente, puesto que, de acuerdo con el escrito de consulta, las cuotas soportadas por el consultante que pretende consignar en su autoliquidación complementaria se hallan anotadas en el correspondiente Libro-Registro, no ha mediado requerimiento ni procedimiento inspector, no han transcurrido más de cuatro años desde el nacimiento del derecho a deducir y no resulta de aplicación ninguna limitación ni exclusión para el ejercicio del citado derecho, en la medida en que concurran los demás requisitos contenidos en los artículos previamente señalados, el consultante podrá deducir dichas cuotas en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que las haya soportado o en las de los sucesivos, pero no a través de una autoliquidación complementaria ni por medio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, ya que la Ley del Impuesto establece específicamente en el citado artículo 99.Tres el procedimiento a seguir para el ejercicio de dicho derecho a la deducción.

En efecto, la normativa del Impuesto ha establecido de forma clara y precisa un procedimiento singular para el ejercicio del derecho de deducción por lo que, en virtud del principio de especialidad, debe ser dicho procedimiento

el que se observe con respecto al ejercicio de ese derecho y no cualquier otro que pudiera establecerse para otros supuestos con carácter general. Sin embargo, por lo que respecta a las cuotas del Impuesto devengadas y no declaradas, no existiendo una norma específica en la Ley del Impuesto, se seguirá el procedimiento general al que se refiere el artículo 122 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18),[...]."

La Dirección General de Tributos ha reiterado su criterio, tal como se acaba de exponer, en una posterior contestación a la consulta vinculante V0015-11, de fecha 11/01/2011.

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción tiene en el IVA una norma específica (artículo 99.Tres de la Ley del IVA) 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, esta norma debe prevalecer sobre la norma general prevista en el artículo 120.3 de la LGT, por lo que el procedimiento para rectificar/aumentar el IVA soportado deducible no es la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, sino la deducción por la vía establecida en el artículo 99 de la Ley del IVA.

Este régimen específico de recuperación de las cuotas soportadas mediante el ejercicio del derecho a la deducción en la forma prevista en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA tiene su encaje en los artículos 179, 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE, norma básica de armonización europea en este particular, disponiendo lo siguiente:

"Artículo 179

La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.

Artículo 180

Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.

Artículo 182

Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181."

En virtud de lo anterior, la Directiva declara la procedencia de la deducción de las cuotas soportadas una vez devengado el tributo y cumplidos los requisitos formales establecidos al efecto, como en paralelo hacen los artículos 98 y 99 de la Ley del IVA. En casos en que los empresarios o profesionales no hayan ejercitado su derecho en el período de liquidación en el que se hubieran de considerar cumplidos los antedichos requisitos, se confiere a los Estados de la Unión la facultad de permitir esta deducción demorada en el tiempo, así como la competencia para desarrollar el procedimiento para su ejercicio, facultad de la que ha hecho uso el legislador nacional en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA, cuando eleva a cuatro años el período del que disponen los contribuyentes a estos efectos.

Quinto.

Por otra parte, este Tribunal ha establecido su parecer al respecto en la resolución de 21 de enero de 2016 (RG 9637/2015), en la que recoge la doctrina contenida previamente en las resoluciones de 21 de junio de 2011 (RG 3102/2009) y de 16 de septiembre de 2014 (RG 6732/2012), se dicta en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado, Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía de acuerdo con lo señalado en el artículo 242.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Señala expresamente la resolución de 21 de enero de 2016, en su fundamento de derecho Tercero:

"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 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".

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 irrefutable, 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".

En conclusión, el criterio establecido es que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido de 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 del IVA.

Existe solo una excepción a lo establecido anteriormente para el caso en que nos encontremos ante contribuyentes declarados en concurso de acreedores, señalando al respecto el artículo 99.Tres de la Ley del IVA:

"(...) Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas."

Por lo tanto, debemos confirmar el acuerdo dictado por la Administración al no ser procedente, mediante la rectificación de las autoliquidaciones, incrementar el impuesto soportado y no estar ante el supuesto de excepción establecido legalmente.

Sexto.

En otro orden de cosas, alude la reclamante a la vulneración del principio de neutralidad y a la prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración tributaria.

Al respecto, debe señalarse, en primer lugar, que en virtud de la doctrina expuesta en el fundamento de derecho precedente, el ejercicio del derecho a la deducción es, como su propio nombre indica, un derecho que el sujeto pasivo puede optar o no por ejercitar, estando sometido su ejercicio a un plazo de caducidad.

Así, la presentación, dentro del plazo reglamentario previsto para ello, de la autoliquidación correspondiente al periodo diciembre del ejercicio 2014, sin incluir las cuotas de IVA soportado deducibles derivadas de las importaciones liquidadas, supuso la opción por parte de la reclamante del no ejercicio del derecho a la deducción en el referido periodo impositivo. En la medida en que el ejercicio o no del derecho a la deducción constituye una opción para el sujeto pasivo, de suerte que si no se ejercita en la autoliquidación del periodo impositivo en que se soportaron las cuotas deducibles podrá ejercitarse en las autoliquidaciones de los siguientes periodos impositivos dentro del plazo a que se refiere el artículo 99.Tres de la Ley del IVA, aquel no puede elegir para su ejercicio un periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración ya finalizó, pues debió ejercer, en su caso, el derecho antes de la conclusión de dicho plazo o en los periodos impositivos posteriores cuyo plazo de declaración no haya expirado y se encuentren dentro del plazo de caducidad establecido en el mencionado precepto de la Ley del impuesto. Transcurrido dicho plazo de cuatro años posteriores al nacimiento del derecho a la deducción sin que se haya ejercitado, dicho derecho caduca, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley del IVA. La caducidad del derecho a deducir como consecuencia de su no ejercicio, que como se ha expuesto es facultativo, no implica en ningún caso un enriquecimiento injusto de la Administración.

Continúa alegando la reclamante que conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en lo sucesivo) y del Tribunal Supremo, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. A este respecto, cabe precisar que la jurisprudencia del TJUE señala que si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como se afirma en su sentencia de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02, Bockemühl, la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el incumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

Esto es, el incumplimiento indicado, no puede ser tal que tenga como resultado impedir el desarrollo de las funciones de control que le son dadas a la Administración tributaria y que, como tales, también le son propias al sistema IVA.

En el presente caso, transcurrido el plazo de declaración, volver sobre las declaraciones-liquidaciones presentadas para consignar cuotas deducibles que en su día no se dedujeron, impediría el desarrollo de las funciones de control de la Administración Tributaria, pues sólo de esta forma las declaraciones-liquidaciones adquieren la consistencia necesaria para hacer posible la gestión del tributo.

Séptimo.

Distinto del supuesto que concurre en el presente caso del que conocemos se encuentra aquel en el que, habiéndose ejercitado el derecho a la deducción dentro del plazo legal previsto al efecto, no haya podido materializarse por insuficiencia de cuotas de IVA devengado. A este otro supuesto es al que se refiere, precisamente, la sentencia del Tribunal Supremo aludida por la reclamante de fecha 24 de noviembre de 2010 (Rec Nº 546/2006) en la que se conoce de un caso en el que el sujeto pasivo había ejercitado el derecho a la deducción, resultando un importe de cuotas de IVA soportado deducible superior a las cuotas de IVA devengado del periodo en que se ejerce el derecho a la deducción. Siendo esto así, de acuerdo con la doctrina del Alto Tribunal, acogida por este TEAC, el

sujeto pasivo tiene la opción o bien de compensar ese exceso en los periodos impositivos siguientes o de solicitar, cuando legalmente proceda, la devolución. De optar por la compensación, esta deberá efectuarse en los periodos impositivos de los cuatro años siguientes y, de no ser posible, por no superar las cuotas de IVA devengado el importe de las cuotas de IVA soportado en los referidos periodos, se podrá optar, dentro del periodo de prescripción a que se refiere el artículo 66 de la LGT, por solicitar su devolución.

Por consiguiente, no estamos ante el mismo supuesto que el planteado ante el Tribunal Supremo en la precitada sentencia ya que en este caso la reclamante no ejerció su derecho en el momento procedente. Viniendo dada la discusión a determinar la procedencia de la rectificación de una autoliquidación para incluir cuotas de IVA soportado no incorporadas en la autoliquidación originaria presentada en plazo reglamentario, y habiendo establecido en los fundamentos de derecho anteriores la doctrina de este Tribunal al respecto, procede desestimar las alegaciones de la reclamante.

Octavo.

Por otra parte, la reclamante señala la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada fundamentada en la resolución de este TEAC, de fecha 16 de enero de 2018 (RG 6356/2015), que declaraba la validez de la modificación de la opción inicialmente adoptada en el supuesto de un cambio de circunstancias acaecidas.

Es importante traer a colación lo señalado al efecto por este Tribunal en dicha resolución:

*"Y, en tal sentido, este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT de que "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"; debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus" -estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, **si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración** (que en su día minoró unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), **deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.**"*

Por tanto, la resolución de este TEAC a la que la reclamante hace mención se refiere a la posibilidad de modificar la opción inicialmente ejercida cuando posteriormente, y por una actuación improcedente de la Administración, se modifique la situación inicialmente existente, lo que no concurre en este caso en el que es la actitud de la reclamante la que conlleva la ausencia de ejercicio del derecho a deducir cuando resultaba procedente.

Noveno.

Finalmente, en relación con la alegación de la vulneración del principio de regularización íntegra, según la cual la Administración tributaria, en el transcurso de las actuaciones inspectoras, debió reconocer de oficio el derecho a la devolución de las cuotas de IVA a la importación controvertidas en los ejercicios 2010 y 2011, debe señalarse que no procede entrar a conocer sobre el acuerdo de liquidación dictado el 1 de febrero de 2013, toda vez que dicho acuerdo devino firme por no ser recurrido en tiempo y forma al ser declarada la reclamación interpuesta contra el mismo como inadmisibles por presentarse fuera de plazo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.