

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092687

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de marzo de 2024

Sala 2.^a

R.G. 1744/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Caducidad del derecho a deducir. «*Dies a quo*» para el cómputo de la caducidad del derecho a deducir. Considera la contribuyente que el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado sólo puede ejercitarse por primera vez en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que se hayan soportado las cuotas, siendo -según él- un instante temporal distinto al del devengo de las mismas, esgrimiendo que «no resulta muy congruente que el plazo de su no ejercicio que determina la caducidad del derecho a la deducción se inicie en un instante anterior al que pudo ejercitarse por vez primera».

Asimismo, considera «artificiosa» la diferenciación entre «el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas» y el «derecho a ejercitarlo», esgrimiendo que no debería admitirse que el inicio del plazo para ejercicio del derecho a deducir comprenda «unos días en los que el ejercicio del derecho a la deducción aun no podía haberse iniciado».

En relación con las apreciaciones de la contribuyente respecto de devengo del Impuesto y la exigibilidad del mismo, procede hacer referencia a lo dispuesto en el art. 167 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), en el que se determina que el derecho a deducir «nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible», recogiendo el art. 62 de la Directiva la definición de «exigibilidad del impuesto». Del tenor de lo dispuesto en el art. 62 de la Directiva, el devengo y la exigibilidad del Impuesto quedan interrelacionados, de forma que el devengo se configura como un hecho que determina la existencia de las «condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto», y esta exigibilidad consiste en «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer» ante el deudor -para el pago del impuesto- según lo que disponga la Ley «y a partir de un determinado momento».

Sin perjuicio del momento a partir del cual el Tesoro Público pueda hacer valer su «derecho», la exigibilidad según la Directiva no se define como un momento, sino como un derecho del Tesoro Público, la exigencia del Impuesto, estableciéndose su ejercicio por el Tesoro «a partir de un determinado momento», indicando la Directiva que dicho Tesoro Público podrá «hacer valer» el mencionado derecho, «en los términos fijados en la Ley»

A este respecto, dispone el art. 88.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) que «los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada», apreciándose del articulado de la Ley del Impuesto que las operaciones se entenderán gravadas como consecuencia de la existencia de uno de los hechos imponible del IVA, y del devengo según las reglas previstas para cada uno de dicho hechos imponibles.

Así, una cuestión es el nacimiento del derecho a la deducción, el cual tiene lugar «en el momento en que se devengan las cuotas deducibles», según el art. 98.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y otra distinta el ejercicio de tal derecho -art. 99 de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-. Para que se pueda producir dicho ejercicio, deberán concurrir una serie de requisitos, bien subjetivos -la condición de empresario o profesional del destinatario de la operación-, bien objetivos -por destinarse los bienes o servicios adquiridos a la realización de determinadas operaciones-, así como requisitos de carácter temporal, de forma que el derecho sólo puede ejercitarse en la declaración-liquidación del período en el que se hayan soportado, o en los sucesivos, hasta un plazo de cuatro años -art. 99.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-, entendiéndose soportadas las cuotas cuando se reciba la correspondiente factura o documento justificativo del derecho a la deducción -art. 99.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-. **(Criterio 1 de 2) Gestión. Recuperación del exceso de cuotas soportadas sobre las devengadas: compensación y devolución.** Además del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, cuando el montante de las cuotas de IVA soportado supera al de las cuotas de IVA devengado se genera un exceso, un saldo, que podrá ir compensándose en las declaraciones-liquidaciones posteriores, todo ello, sin perjuicio del derecho de los sujetos pasivos a solicitar la devolución del saldo a su favor, recogido en el art. 115.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Si bien por el TEAC se ha reconocido que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), en el presente no se trata del ejercicio del derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas, en función del cual resultará un determinado importe de la declaración-autoliquidación, sino de la voluntad manifestada por el sujeto pasivo con respecto a la cuota resultante de dicha declaración-autoliquidación. Esto es, si ante un resultando negativo el sujeto pasivo determina que dicho importe sea a compensar en

posteriores declaraciones-autoliquidaciones, o si solicita que le sea devuelto dicho importe por transferencia bancaria.

Concurriendo un exceso de cuotas a compensar, constituye una opción, bien proceder a la compensación de las mismas, bien la solicitud de su devolución. Así se tiene la posibilidad de compensar en un plazo de años determinado, no solicitando la devolución en dichos años, ya que las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo.

A diferencia de la deducción de las cuotas de IVA soportado en cada período impositivo, calificada como el ejercicio de un derecho y no de una opción por el Tribunal Supremo, en el presente supuesto concurriría el ejercicio de una opción subsumible en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), por cuanto concurren dos alternativas diferentes y excluyentes: consignar la cuotas a compensar en períodos posteriores, o solicitar su devolución, y además concurre un elemento volitivo, recogiendo en la autoliquidación la manifestación de voluntad del sujeto pasivo por una u otra alternativa.

Por tanto, no tratándose del ejercicio de un derecho, sino de una opción, la misma no sería susceptible de modificación con posterioridad a su ejercicio, después de finalizado el período reglamentario de declaración. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88, 93, 94, 98, 99, 100, 115 y 164.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 62 y 167.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 119, 122, 179, 183, 191 y 195.

Constitución Española, art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 21 de septiembre de 2021 (R.G.: 12/3207/2018 y acumuladas), por la que se desestiman reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra acuerdo de liquidación, y acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, ambos de fecha 11 de octubre de 2018, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/03/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 01/03/2022 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 21 de septiembre de 2021 (R.G.: 12/3207/2018 y acumuladas), por la que se desestiman reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra acuerdo de liquidación, y acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, ambos de fecha 11 de octubre de 2018, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015.

Segundo.

Mediante comunicación de fecha 22 de septiembre de 2017, notificada el día 22 de septiembre de 2017, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de, entre otros conceptos, el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 3T/2012 a 4T/2016.

Por la Dependencia Regional de Inspección, sede ..., de la Delegación Especial de Valencia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se emitieron dos actas de disconformidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, una correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015 (A02 ...2), y otra al ejercicio 2016 (A02 ...4), en las que se determinaba una cuota por importe de 99.334,65 euros, y -259.160,57 euros, respectivamente.

Posteriormente, por la Inspección de los Tributos se emitieron dos acuerdos de liquidación, relativos a IVA, ejercicios 2012 a 2015 (A23 ...2), e IVA, ejercicio 2016 (A23 ...4).

Según los antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación correspondiente a IVA, ejercicios 2012 a 2015, "*todas las declaraciones autoliquidaciones del IVA fueron presentadas fuera del plazo legalmente establecido para ello*", indicándose que la declaración del período 3T/2012 se presentó en fecha 20 de octubre de 2016, la del período 4T/2012 en fecha 30 de enero de 2017, y las de los períodos 1T/2013 a 4T/2015 en fecha 31 de enero de 2017.

Por otro lado, en relación con la declaración-autoliquidación del período 4T/2015, en el acuerdo de liquidación se indica que en fecha 31 de enero de 2017 se presentó modelo 303 consignando un importe a

compensar de 287.333,72 euros y en fecha 1 de febrero de 2017 se volvió a presentar modelo 303 correspondiente al período 4T/2015 *"cambiando la opción A Compensar 287.333,72 euros por la de solicitar devolución por ese importe"*, indicándose que dicha devolución no se había hecho efectiva.

En el acuerdo de liquidación se hace referencia, asimismo, a la existencia de ventas no declaradas ni contabilizadas en los períodos 3T/2012, 4T/2012, 2T/2013, 3T/2013, 2T/2014, 3T/2014, y 4T/2014.

Por la Inspección se aprecia la concurrencia de caducidad de cuotas de IVA soportado declaradas como deducibles en los períodos 3T/2012 y 4T/2012, así como la existencia de determinadas cuotas deducibles declaradas y no justificadas.

De este modo, en el acuerdo de liquidación de fecha 11 de octubre de 2018 se determinó una cuota por importe de 99.334,65 euros, e intereses de demora por importe de 23.003,63 euros, como consecuencia de:

incrementarse las bases imponibles declaradas en las ventas no declaradas ni contabilizadas;
minorarse las cuotas deducibles declaradas en las cuotas de IVA respecto de las que ha caducado el derecho a la deducción y en las cuotas de IVA no justificadas;
y en apreciarse la improcedencia del *"cambio de opción"* respecto del período 4T/2015.

Tercero.

Por la Dependencia Regional de Inspección, sede ..., de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, se emitió acuerdo de fecha 7 de junio de 2018, por el que se inicia procedimiento sancionador correspondiente a IVA, períodos 3T/2012 a 4T/2015.

Por la Inspección de los Tributos se emitió acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, de fecha 11 de octubre de 2018, correspondiente a IVA, ejercicios 2012 a 2015, en el que se determina una sanción a ingresar por importe de 93.192,70 euros, como consecuencia de apreciarse la comisión de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191.1 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuarto.

Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, ambos de fecha 11 de octubre de 2018, notificados el día 11 de octubre de 2018, en fecha 7 de noviembre de 2018 se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, el cual dictó resolución de fecha 21 de septiembre de 2021 (R.G.: 12/3207/2018 y acumuladas) desestimatoria de dichas reclamaciones.

En dicha resolución se indicaba que la naturaleza de la reclamación era de *"ÚNICA INSTANCIA GENERAL"*, y se recogía pie de recurso que hacía referencia a recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia.

Quinto.

Contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha 21 de septiembre de 2021 (R.G.: 12/3207/2018 y acumuladas), notificada el día 6 de octubre de 2021, en fecha 22 de noviembre de 2021 se presentó escrito instando la rectificación de errores de la resolución dictada por el TEAR.

Por el TEAR de la Comunidad Valenciana se dictó resolución de fecha 27 de enero de 2022 (R.G.: 12/3207/2018-50 y acumuladas), notificándose en fecha 4 de febrero de 2022, apreciándose la existencia de error material en la resolución de fecha 21 de septiembre de 2021, rectificándose estableciendo que se refería a una reclamación en primera instancia general e incorporándose párrafo con los plazos de recurso correspondientes a la reclamación efectuada, recogiendo en dicho plazo la referencia a la posibilidad de interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

Sexto.

En fecha 1 de marzo de 2022 por la entidad **XZ**, S.L. se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

Se formulan alegaciones respecto de la deducibilidad de las cuotas soportadas y de la caducidad del derecho a su deducción.

Que resulta artificiosa la diferenciación entre *"el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas"* y el *"derecho a ejercitarlo"*.

Se formulan alegaciones respecto del *dies a quo* del plazo de caducidad del derecho a la deducción, considerando la recurrente que no debería admitirse que el inicio de dicho plazo comprenda unos días *"en los que el ejercicio del derecho a la deducción aún no podía haberse iniciado"*.

Que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas se ha realizado mediante la presentación fuera de plazo de la declaración correspondiente al primer período impositivo en el que pudo haberse ejercitado dicho derecho.

Se impugna la imposibilidad de que tenga efectos la solicitud de devolución de exceso de cuotas de IVA soportadas efectuada al presentar declaración del período 4T/2015 de forma extemporánea el 1 de febrero de 2017.

Por la recurrente se indica que no se impugna regularización relativa al incremento del importe de cuotas devengadas correspondiente a ventas no declaradas ni contabilizadas, ni la regularización relativa a minoración del importe de cuotas soportadas sin soporte documental que lo justifique.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de fecha 21 de septiembre de 2021 (R.G.: 12/3207/2018 y acumuladas), por la que se desestiman reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra acuerdo de liquidación y acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, ambos de fecha 11 de octubre de 2018, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2015.

Tercero.

En el acuerdo de liquidación se hace referencia a la presentación de forma extemporánea de todas las declaraciones-autoliquidaciones de IVA de los períodos 3T/2012 a 4T/2015, especificándose que la declaración del período 3T/2012 se presentó en fecha 20 de octubre de 2016, y la correspondiente al período 4T/2012 en fecha 30 de enero de 2017.

Recoge el acuerdo de liquidación que en los períodos 3T/2012 y 4T/2012 el IVA deducible declarado coincidía con el contabilizado en el Libro-Registro de facturas recibidas, consignándose un total de cuotas de IVA soportado por importe de 156.342,15 euros en el período 3T/2012 y un total de cuotas de IVA soportado por importe de 14.903,88 euros en el período 4T/2012.

Asimismo, indica el acuerdo de liquidación que en el período 3T/2012 no se aportaron justificantes de dos anotaciones con cuotas de IVA por importe de 5,40 euros y 3,15 euros, correspondientes al período 3T/2012; ni justificante de anotación con cuota de IVA por importe de 9,45 euros correspondiente al período 4T/2012.

En el acuerdo de liquidación se indica que *"al haber transcurrido más de 4 años desde el devengo de todas las cuotas deducibles declaradas hasta la presentación de la autoliquidación en que han sido declaradas, ha caducado el derecho del obligado tributario a su deducción, por lo que las cuotas deducibles comprobadas en el 3T y 4T de 2012 son de 0,00 euros"*.

Por la recurrente se formulan alegaciones relativas a la caducidad apreciada por la Inspección, impugnándose el *dies a quo* para el cómputo del plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado.

Alega la recurrente que no encuentra ninguna limitación temporal en la Directiva 2006/112/CE a la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas, ni tampoco respecto del plazo para trasladar el exceso de las cuotas soportadas frente a las devengadas en cada período al siguiente o siguientes, *"ni tampoco respecto a plazo alguno para que se materialice en forma de devolución el referido exceso"*.

La recurrente hace referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 8 de mayo de 2008 (asuntos C-95/2007 y C-96/2007, Ecotrade SpA, esgrimiendo que *"debe pues considerarse como admisible que el derecho a deducir puede estar sometido a un plazo de caducidad, no por habilitación expresa"*

de la Directiva 2006/112/CE, pero sí por su no oposición al Derecho Comunitario en tanto que el principio de neutralidad no debe entrar en contradicción con los principios de seguridad jurídica, equivalencia y efectividad de tal modo que no queden imposibilitadas las potestades comprobadoras de la Administración tributaria".

Y esgrime lo siguiente:

"Sin embargo a la hora de establecer este plazo de caducidad respecto del derecho a deducir (que por tanto imposibilita su ejercicio) los Estados miembros no deberían poder establecer el inicio de su cómputo alterando las referencias temporales que sí establece expresamente la Directiva 2006/112/CE (y también la Sexta Directiva anterior) respecto del nacimiento del derecho a la deducción mismo, generando una incongruencia temporal con respecto al ejercicio de los derechos reconocidos a los contribuyentes en la Legislación nacional y a los plazos de prescripción establecidos para los mismos."

Por otro lado, tras hacer referencia la recurrente en sus alegaciones a lo establecido en los artículos 99.Tres, 98 y 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sostiene que en el artículo 98 de la Ley de IVA se transpone lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE "no de la mejor y más exacta forma posible".

Asimismo, tras referirse a lo dispuesto en los artículos 167 y 62 de la Directiva 2006/112/CE, la recurrente afirma lo siguiente:

"(...)

A nuestro criterio el devengo se refiere a una cuestión de hecho, cuya referencia temporal de producción cabe vincular al del instante en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Así el artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE considera que "El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios".

Sin embargo, la exigibilidad a la que se refiere el artículo [sic] 62.2 número 2) de la Directiva 2006/112/CE se configura como un derecho que la Administración o el Tesoro Público puede hacer valer frente al deudor para el pago del impuesto, el cual se hará efectivo "a partir de un determinado momento" en los términos que establezcan las normas propias del tributo así como también las que regulen con carácter general la gestión y la recaudación de los tributos.

Nada podía impedir que la Directiva 2006/112/CE hubiera referido el momento de nacimiento del derecho a deducir como el del devengo, y por tanto dejando determinado de forma indubitada el instante temporal en el que nace el derecho a deducir es el instante en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación y servicios, y a partir del cual es posible su ejercicio, "practicando" pero globalmente y en cada periodo impositivo la deducción de las cuotas del IVA soportado en relación con las del IVA devengado.

Sin embargo el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE refiere al momento en que es exigible el impuesto deducible el instante temporal del nacimiento del derecho a deducir. Ya no es estrictamente una cuestión del todo fáctica, sino que debe poder referirse a ese otro momento en el que el Tesoro Público puede hacer valer ante el deudor el pago del Impuesto, lo cual obliga por la propia mecánica del impuesto y de la deducción ("practicada" globalmente y respecto de cada periodo impositivo) a considerar como referencia temporal para el nacimiento de ese derecho a deducir - y de su ejercicio- la del momento en que puede efectivamente practicarse la deducción, llevándonos sin duda hacia la conclusión del primer periodo impositivo de liquidación en que pueda efectuarse la detracción de las cuotas soportadas frente a las repercutidas, a partir de cuyo transcurso puede la Administración exigir al deudor el pago del impuesto.

Se nos dirá que la LIVA cierra la cuestión al establecer como fecha de nacimiento del derecho a deducir la del "momento en que se devengan las cuotas deducibles" (artículo 98.Uno LIVA), pero ciertamente no es la misma solución literal ni temporal que propone el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, y la consecuencia de esta particular "elección" es muy importante desde el momento en que se establece en la fecha del nacimiento la de su plazo de caducidad (formulado a partir de la falta de su ejercicio, dicho sea de paso).

Y no debe olvidarse que la precisión respecto del "momento" en el que nace el derecho a deducir que establece la Directiva 2006/112/CE lo es para determinar qué cuotas soportadas pueden ser detraídas globalmente de las devengadas en cada periodo de liquidación a los efectos de ejercitar precisamente ese derecho a la deducción, a los efectos de "practicar" esa deducción, nunca a los efectos de determinar un momento inicial de cómputo para la caducidad de tal derecho por no haberlo "practicado" en un plazo determinado (que la Directiva nunca establece).(...)"

Considera la recurrente que el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado sólo puede ejercitarse por primera vez en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que se hayan soportado las cuotas, siendo -según la recurrente- un instante temporal distinto al del devengo de las mismas, esgrimiendo que "no resulta

muy congruente que el plazo de su no ejercicio que determina la caducidad del derecho a la deducción se inicie en un instante anterior al que pudo ejercitarse por vez primera".

Asimismo, considera "artificiosa" la diferenciación entre "el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas" y el "derecho a ejercitarlo", esgrimiendo que no debería admitirse que el inicio del plazo para ejercicio del derecho a deducir comprenda "unos días en los que el ejercicio del derecho a la deducción aun no podía haberse iniciado".

Respecto de la mención por la recurrente de la sentencia del TJUE de fecha 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 (Ecotrade SpA)

Por lo que respecta a la cita de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 (Ecotrade SpA), debe indicarse que en dicha sentencia se establece lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"Sobre el plazo de caducidad

39 Hay que destacar de entrada que un sujeto pasivo del IVA, por su condición de destinatario de servicios, puede invocar el derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec. p. I-3303, apartado 37). Según reiterada jurisprudencia el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

40 También conforme a reiterada jurisprudencia este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en especial las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 a 17; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

41 En efecto, como resulta del texto del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir se ejercita, en principio, «en el curso del mismo período» que el de nacimiento del citado derecho.

42 Sin embargo, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació éste. En tal supuesto, no obstante, su derecho a deducir está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros.

43 De ello se desprende que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

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

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

46 Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I-1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rec. p. I-0000, apartado 52).

47 En lo que atañe al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni, por otra parte, tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia que el plazo de caducidad previsto por el artículo 19, párrafo primero, del DPR nº 633/72 no respete ese principio.

48 En cuanto al principio de efectividad, procede destacar que un plazo de caducidad de dos años, como el controvertido en los litigios principales, no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho.

49 Procede también examinar si esa conclusión resulta desvirtuada por el hecho de que, según la normativa nacional, la Administración fiscal dispone de un plazo para recaudar el IVA adeudado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para solicitar la deducción del impuesto.

50 Hay que subrayar al respecto que la Administración fiscal sólo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible y determinar las deducciones que proceda operar a partir del momento en el que recibe la declaración fiscal del sujeto pasivo. En caso de inexactitud de la declaración, o si ésta se revela incompleta, la Administración fiscal sólo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del impuesto impagado (véase en ese sentido la sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 32).

51 En consecuencia, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo (sentencia SFI, antes citada, apartado 32). Pues bien, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, no puede vulnerar el principio de igualdad el hecho de que un plazo de caducidad comience a transcurrir para la Administración fiscal en una fecha posterior a la del inicio del plazo de caducidad oponible al sujeto pasivo para que éste ejercite su derecho a deducir (véase en ese sentido la sentencia SFI, antes citada, apartado 33).

52 Por tanto, un plazo de caducidad como el controvertido en los asuntos principales no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado superior al plazo concedido al sujeto pasivo para ejercer dicho derecho.

53 Esta conclusión sigue siendo válida cuando se aplica el régimen de autoliquidación, como en los litigios principales. En efecto, el artículo 18, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva es también aplicable a dicho régimen. Ello resulta inequívocamente del texto de esas disposiciones, que remiten ambas expresamente al apartado 1 de dicho artículo, que prevé en la letra d) el supuesto de la autoliquidación.

54 A la luz de lo antes expuesto, procede responder al tribunal remitente que los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, así como el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir.

(...)"

Por su parte, procede hacer referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 2012 (recurso de casación nº 505/2008), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero alude a lo dispuesto en la mencionada sentencia del TJUE de fecha 8 de mayo de 2008, desestimándose motivo de casación sobre la supuesta oposición de la Directiva 2006/112/CE a la caducidad del derecho a deducir:

"TERCERO.- En el segundo motivo de casación, la parte recurrente aduce que la Sexta Directiva se opone a la caducidad del derecho a deducir, aportando en apoyo de su tesis la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000 (sentencia Gabalfrisa S.L.).

El motivo debe desestimarse, pues en posterior sentencia de 8 de mayo de 2008 (Ecotrade SpA), dicho Tribunal señaló que:

<<"42 Sin embargo, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació éste. En tal supuesto, no obstante, su derecho a deducir está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros.

43 De ello se desprende que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

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

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

46 Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, RTec. p. I.1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, ec. p. I-0000, apartado 52".>>"

En relación con las apreciaciones de la recurrente respecto de devengo del impuesto y la exigibilidad del mismo, procede hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, en el que se determina que el derecho a deducir *"nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible"*, recogiendo el artículo 62 de la Directiva la definición de *"exigibilidad del impuesto"*.

Del tenor de lo dispuesto en el artículo 62 de la Directiva, el devengo y la exigibilidad del impuesto quedan interrelacionados, de forma que el devengo se configura como un hecho que determina la existencia de las *"condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto"*, y esta exigibilidad consiste en *"el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer"* ante el deudor -para el pago del impuesto- según lo que disponga la Ley *"y a partir de un determinado momento"*.

Sin perjuicio del momento a partir del cual el Tesoro Público pueda hacer valer su "derecho", la exigibilidad según la Directiva no se define como un momento, sino como un derecho del Tesoro Público, la exigencia del impuesto, estableciéndose su ejercicio por el Tesoro *"a partir de un determinado momento"*, indicando la Directiva que dicho Tesoro Público podrá *"hacer valer"* el mencionado derecho, *"en los términos fijados en la Ley"*.

A este respecto, dispone el artículo 88.Uno de la Ley de IVA que *"los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada"*, apreciándose del articulado de la Ley de IVA que las operaciones se entenderán gravadas como consecuencia de la existencia de uno de los hechos imposables del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del devengo del impuesto según las reglas previstas para cada uno de dicho hechos imposables.

Asimismo, en relación con las alegaciones formuladas por la recurrente relativas a que el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE *"determina literalmente"* que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, pero no *"en el momento del devengo"*, cabe hacer referencia a los siguientes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -el subrayado es de este TEAC-:

Apartado 36 de la sentencia de fecha 26 de abril de 2018, asunto C-81/17 (Zabrus Siret SRL):

"36 A este respecto, es preciso recordar que, como resulta del tenor de los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible."

Apartado 33 de la sentencia de fecha 12 de abril de 2018, asunto C-8/17 (Biosafe - Industria de Reciclagens SA):

"30 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 40 y jurisprudencia citada).

31 En cuanto a las exigencias o a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho a deducir el IVA sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018: 204, apartado 41 y jurisprudencia citada).

32 En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 42 y jurisprudencia citada).

33 De lo anterior resulta que, aunque, según el artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su ejercicio solo es posible, en principio, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 43 y jurisprudencia citada)."

Apartados 40 a 44 de la sentencia de fecha 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16 (Volkswagen AG):

"40 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 38).

41 En cuanto a las exigencias o a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho a deducir el IVA sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones

gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).

42 En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva (sentencia de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 40).

43 De lo anterior resulta que, como señaló el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, aunque, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su ejercicio solo es posible, en principio, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 35 y jurisprudencia citada).

44 Como resulta de los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir el IVA se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible."

Apartados 46 y 47 de la sentencia de fecha 28 de julio de 2011, asunto C-274/10 (Comisión/Hungría):

"46 Por lo que respecta, en tercer lugar, a la importancia dada al pago de las operaciones de las que resulta el IVA deducible en el sistema establecido por la Directiva 2006/112, procede señalar que, en virtud del artículo 63 de dicha Directiva, el IVA se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, es decir, en el momento de realizarse la operación de que se trate, independientemente de si la contrapartida adeudada por dicha operación ha sido pagada. Por lo tanto, el IVA se debe al Tesoro Público por el suministrador de un bien o el prestatario de servicios aunque aún no haya recibido de su cliente el pago correspondiente a la operación realizada.

47 Del mismo modo, el artículo 167 de la Directiva 2006/112 dispone que el derecho a deducción nace en el momento en que el impuesto deducible se hace exigible, lo que es el caso, en virtud del referido artículo 63, en el momento de realizarse la operación, independientemente de si se ha producido el pago de la contrapartida adeudada por dicha operación. Además, se indica expresamente en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva, que el derecho a deducir el impuesto soportado de que se beneficia el sujeto pasivo no afecta únicamente al IVA pagado, sino también al IVA adeudado. Asimismo, se desprende del tenor del artículo 179 de la referida Directiva que el derecho a deducción se ejerce, en principio, por imputación sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción en el curso del mismo período impositivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 41)."

De acuerdo con lo señalado por el TJUE, el derecho a deducción del IVA soportado "se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto" (apartado 33 de la sentencia de 12-4-2018, y apartado 43 de la sentencia de 21-3-2018), y para poder disfrutar dicho derecho a deducir el IVA resulta necesario el cumplimiento de una serie de requisitos, como mencionan los apartados 31 y 32 de la sentencia relativa al asunto C-8/17, *Biosafe*, y los apartados 41 y 42 de la sentencia relativa al asunto C-533/16, *Volkswagen*.

Sobre la alegada diferenciación "artificial" entre "el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas" y "el derecho a ejercitarlo" [sic]

En relación con la diferenciación entre el derecho a la deducción de IVA y su ejercicio, debe indicarse que, en la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 2012 (recurso de casación nº 505/2008), tras desestimarse motivo de casación sobre la supuesta oposición de la Sexta Directiva a la caducidad del derecho a deducir, se desestima otro motivo de casación relativo al artículo 99.Tres de la Ley de IVA -el subrayado es de este TEAC-:

"CUARTO.- La parte recurrente aduce en el cuarto motivo de casación infracción del artículo 99.3 de la Ley 37/1992 del IVA, al computarse el período de caducidad a partir de los años 1990, 1991 y tres primeros trimestres de 1992, fechas en que se originaron las cuotas que se pretenden deducir, y no en el cuarto trimestre de 1992, fecha del comienzo de la actividad inmobiliaria, con lo que la caducidad empezaría a contarse antes de que se pueda ejercitar el derecho que caduca, el que tendría un plazo más corto que el de caducidad, y no sería un plazo uniforme sino variable, pues en cada caso dependería de la distancia efectiva entre la fecha en que empiece a contarse la caducidad y la fecha en que se puede ejercitar el derecho.

El motivo debe desestimarse pues el art. 99.3 es claro, al establecer que "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 la de los sucesivos, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, contados

a partir del nacimiento del mencionado derecho". En consecuencia, habiéndose originado las cuotas en los años 1990, 1991 y tres primeros trimestres de 1992, es en esas fechas cuando se produce el nacimiento del derecho a deducir, conforme a lo establecido en el art. 98.1, que señala que "el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles". El legislador ha diferenciado, por tanto, el nacimiento del derecho a deducir, por un lado, del ejercicio de tal derecho, por otro, acudiendo al momento del nacimiento para fijar el "dies a quo" para el cómputo de la caducidad."

Dicho razonamiento relativo a la diferenciación entre el nacimiento del derecho a deducir y el ejercicio del derecho, es coincidente con el recogido en la resolución del TEAC de fecha 22 de septiembre de 2015 (R.G.: 00/3424/2013), -citada en la resolución del TEAR impugnada-, en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se establece lo siguiente:

"TERCERO.- *Pues bien, a la vista de lo dispuesto en la normativa indicada, debe comenzarse por distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido y el derecho a ejercitarlo. Es decir, el derecho a deducir nace conforme al transcrito artículo 98 cuando se devenguen las cuotas deducibles, mientras que 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.*

El derecho a la deducción nace, con carácter general, en el momento en el que se devengan las cuotas deducibles (artículo 98.Uno de la Ley), debe ejercitarse en el período de liquidación en que el titular del derecho las soporte (artículo 99.Tres) y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley determina, es decir, 4 años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho (artículo 100 y 99.Tres), de acuerdo con la legislación vigente en el presente caso.

Asimismo, el derecho a la deducción está vinculado a la posesión del original de la factura o del documento considerado equivalente, que debe facilitar el sujeto pasivo cuando repercuta el impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada. Es por ello, que los plazos legales para la emisión y rectificación de facturas son obligatorios y la importancia del cumplimiento de los mismos se pone de manifiesto ante lo que señala el artículo 99.4 de la LIVA: "se entendería soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que los soportó reciba la correspondiente factura y demás documentos justificados del derecho a la deducción".

En el presente caso, el derecho a la deducción nació el 30 de junio de 2005, cuando se produjo el devengo de la operación gravada y su ejercicio quedó vinculado al cumplimiento de dos requisitos, uno formal (estar en posesión de la factura) y otro temporal (ejercerlo en la declaración-liquidación del período en el que se soporta o en los períodos siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho). No obstante el interesado ejercita su derecho en declaración-liquidación del cuarto trimestre de 2009.

En el presente caso, no resulta aplicable la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, en sentencias de fecha 04/07/2007, 24/11/2010 y 23/12/2010, alegada por el interesado.

No nos encontramos en el mismo supuesto de hecho. En estos supuestos, los interesados habían presentado en las correspondientes declaraciones liquidaciones excesos de cuotas a compensar, y el Tribunal Supremo señala que transcurrido el plazo de cuatro años del derecho a compensar, nace el derecho a la devolución de dichos saldos.

Pues bien, el reclamante, ha incumplido el requisito temporal exigido en la Ley, ya que no ejercitó el derecho a la deducción en el plazo establecido para ello, 4 años a contar desde 30 de junio de 2005, por lo que a la fecha en la que ejercitó su derecho, en la declaración correspondiente al cuarto trimestre del 2009, éste ya había caducado.

Si el interesado quería ejercitar su derecho a la deducción en plazo debió consignar las mencionadas cuotas soportadas con anterioridad al transcurso de los cuatro años desde la fecha de devengo, ya que de lo contrario, como ha ocurrido, caduca su derecho a la deducción."

Y, asimismo, dicha diferenciación entre el derecho a la deducción y su ejercicio se aprecia congruente con lo recogido en las sentencias del TJUE de fechas 12-4-2018, asunto C-8/17 (apartados 31 y 32), y 21-3-2018, asunto C-533/16 (apartados 41 y 42).

De este modo, una cuestión es el nacimiento del derecho a la deducción, el cual tiene lugar "en el momento en que se devengan las cuotas deducibles", según el artículo 98.Uno de la Ley de IVA, y otra distinta el ejercicio de tal derecho (artículo 99 de la Ley de IVA).

Para que se pueda producir dicho ejercicio, deberán concurrir una serie de requisitos, bien subjetivos (la condición de empresario o profesional del destinatario de la operación -artículo 93 de la LIVA-; bien de carácter objetivo, por destinarse los bienes o servicios adquiridos a la realización de determinadas operaciones (artículo 94 de la LIVA); y requisitos de carácter temporal, de forma que el derecho sólo puede ejercitarse en la declaración-liquidación del período en el que se hayan soportado, o en los sucesivos, hasta un plazo de cuatro años (artículo 99.Tres de la LIVA), entendiéndose soportadas las cuotas cuando se reciba la correspondiente factura o documento justificativo del derecho a la deducción (artículo 99.Cuatro de la LIVA).

Sobre la presentación extemporánea de las declaraciones-autoliquidaciones de los períodos 3T/2012 y 4T/2012

En el presente supuesto, en el que la controversia estriba en torno a la admisión de la deducción de cuotas de IVA soportadas en los períodos 3T/2012 y 4T/2012, no se trata del ejercicio del derecho a la deducción en declaraciones-liquidaciones posteriores a dichos períodos, sino al ejercicio de dicho derecho en las declaraciones-liquidaciones de los períodos en los que se soportaron (3T/2012 y 4T/2012), presentadas de forma extemporánea en las fechas de 20 de octubre de 2016 y 30 de enero de 2017, respectivamente.

Se aprecia que en dichas fechas ya había transcurrido el plazo de caducidad de cuatro años previsto en el apartado Tres del artículo 99 de la Ley de IVA. De este modo, habiendo caducado el derecho a la deducción, con el transcurso del lapso temporal de cuatro años desde su nacimiento -artículo 100 de la LIVA-, producido en el momento del devengo de las cuotas -artículo 98.Uno de la LIVA-, no procede dicha deducción en los períodos 3T/2012 y 4T/2012.

Cuarto.

Según se indica en el acuerdo de liquidación, en fecha 31 de enero de 2017 se presentó declaración-autoliquidación correspondiente al período 4T/2015, *"optando por declarar a compensar en períodos futuros el importe de 287.333,72 euros"*.

Asimismo, indica el acuerdo de liquidación que en fecha 1 de febrero de 2017 se presentó declaración correspondiente al período 4T/2015 *"cambiando su opción de compensación a devolución y por este importe de 287.333,72 euros"*.

Considera la Inspección que *"el derecho a solicitar la devolución se configura como una opción alternativa al derecho a compensar el crédito, que habrá de ser ejercitado cumpliendo el procedimiento de gestión establecido en cuanto a los requisitos subjetivos, objetivos y formales"*.

Por otro lado, en el Fundamento de Derecho Séptimo de la resolución del TEAR impugnada se desestiman alegaciones formuladas ante dicho órgano, indicándose que *"una vez ejercida la opción por la compensación mediante la presentación de la autoliquidación extemporánea del 4T-2015 el 30/01/2017, no puede rectificarse dicha opción mediante una nueva autoliquidación presentada el 01/02/2017 - por tanto, fuera de plazo - solicitando la devolución del saldo pendiente, por lo que debe desestimarse las alegaciones de la obligada tributaria sobre este extremo"*.

Por la recurrente se formulan alegaciones en alzada indicando que su argumentación se basaba en criterio del TEAC recogido en resolución de fecha 19 de enero de 2005 (R.G.: 00/3583/2002). Asimismo, se alude a lo dispuesto en sentencias del Tribunal Supremo de fecha 4 de julio de 2007 y 23 de diciembre de 2010, en apoyo de su pretensión, defendiendo la recurrente la efectividad de la manifestación contenida en la segunda declaración-liquidación.

Por lo que respecta a las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por la recurrente en apoyo de su pretensión, debe indicarse que la sentencia de fecha 4 de julio de 2007 -acogida en la fundamentación de la sentencia de fecha 23 de diciembre de 2010- tiene por objeto determinar si, transcurrido el plazo de cuatro años desde la fecha de presentarse declaración que originó cuotas a compensar, el sujeto pasivo ha perdido el derecho a recuperar dichas cuotas o la Administración está obligada a devolvérselas, considerándose en dicha sentencia que *"cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido"* (Fundamento de Derecho Sexto).

La cuestión en el presente supuesto no estriba en si vencido el plazo de caducidad para la compensación de cuotas, puede o no obtenerse la devolución, sino si, generado un exceso de cuotas deducibles no compensado en la propia declaración del período 4T/2015, habiéndose consignado el mismo a compensar en declaraciones posteriores, procedería la modificación de dicha declaración con otra declaración posterior solicitando la devolución del mencionado exceso.

Con objeto de determinar la procedencia, en su caso, de la solicitud de devolución recogida en la declaración-liquidación correspondiente al período 4T/2015, presentada en fecha 1 de febrero de 2017, procede determinar, en primer lugar, el carácter de la compensación y devolución efectuadas, según lo establecido en el artículo 99.Cinco de la Ley de IVA.

Alega la recurrente que su argumentación *"se basaba"* en el criterio recogido en resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2005 (R.G.: 00/3583/2002), señalando la entidad que según dicha resolución *"no se atribuía la presentación extemporánea de la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año en la que se manifestaba el ejercicio del derecho a la devolución del saldo (...) a su favor "(...) una consecuencia (...) tan grave como la de impedir el ejercicio de un derecho reconocido en la Ley"*.

En el Fundamento de Derecho Segundo de la mencionada resolución de este TEAC de fecha 19 de enero de 2005 (R.G.: 00/3583/2002) se establecía lo siguiente:

"SEGUNDO -. En cuanto a la cuestión citada ha de considerarse ante todo que el artículo 71.4.2º del Reglamento del Impuesto dispone que "la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá ajustarse al modelo que para cada supuesto determine el Ministerio de Hacienda y presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero".

La doctrina establecida por este Tribunal Central en sus resoluciones de 11 de septiembre de 2.002 y 21 de octubre de 2.002 liberaliza la interpretación del requisito del plazo indicado. Así el Fundamento de Derecho Segundo de la última de las citadas expone:

"La cuestión que plantea el expediente es la relativa a si el incumplimiento del plazo para la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año impide el ejercicio de la opción por la devolución del saldo negativo resultante de la misma, debiendo quedar el mismo a compensar en ejercicios futuros.

El artículo 115 de la Ley 37/1.992 del IVA, reconoce a los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de la Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, el derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Este Tribunal Central en recientes Resoluciones de fechas 10 de abril y 22 de mayo de 2.002 (R.G.-5.342-00) tiene dicho que el requisito legal y reglamentario es únicamente que la solicitud se formule en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año, sin que a la presentación fuera de plazo de ésta quepa atribuirle una consecuencia no prevista y tan grave como la de impedir el ejercicio de un derecho reconocido en la Ley.

Hay que tener en cuenta, también, que la devolución solicitada constituye dentro de la configuración que recibe el Impuesto sólo una opción alternativa a los procedimientos ordinarios de recuperación de las cuotas soportadas por IVA; y por ello el artículo 99 de la Ley del IVA dispone que : "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". De donde que, antes de reconocer el derecho a la devolución a favor del recurrente, deberá éste poder justificar que aquel saldo no ha sido ya compensado".

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de febrero de 2.003."

Se advierte de lo dispuesto en el penúltimo párrafo del mencionado Fundamento de Derecho Segundo, que en dicha resolución ya se señalaba que la devolución solicitada constituía "sólo una opción alternativa a los procedimientos ordinarios de recuperación de las cuotas soportadas por IVA", aludiéndose a lo establecido en el artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, en relación con las opciones establece el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo siguiente:

"3. 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."

Por lo que respecta a la solicitud de compensación efectuada por la recurrente en la primera declaración extemporánea (de fecha 31-1-2017) y a la solicitud de devolución efectuada en la segunda declaración extemporánea (de fecha 1-2-2017), debe indicarse que, además del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, cuyo ejercicio se regula en el artículo 99 de la Ley de IVA, disponiéndose que puede ser ejercitado en la declaración-liquidación del período en el que se hayan soportado las cuotas o en los posteriores hasta el plazo de cuatro años, en el apartado Cinco de dicho artículo 99 de la Ley de IVA se hace referencia al exceso de deducciones respecto de las cuotas de IVA devengadas, el cual "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".

Por otro lado, dispone el artículo 115.Uno de la Ley de IVA lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año."

De este modo, además del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, cuando el montante de las cuotas de IVA soportado supera al de las cuotas de IVA devengado se genera un exceso, un saldo, que podrá ir compensándose en las declaraciones-liquidaciones posteriores, todo ello, sin perjuicio del derecho de los sujetos pasivos a solicitar la devolución del saldo a su favor, recogido en el artículo 115.Uno de la Ley de IVA.

Si bien por este TEAC se ha reconocido -asumiendo el criterio jurisprudencial al respecto- que la deducción de las cuotas soportadas del IVA "es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria" -resolución de fecha 24 de octubre de 2023 (R.G.:00/6065/2021)-, en el presente supuesto la cuestión controvertida no se refiere al ejercicio del derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas en un concreto período -4T/2015- y de las aplicadas a compensar de períodos anteriores, sino a la alternativa entre la declaración de la cuota resultante en dicho período, de signo negativo, como cuota "a compensar", o la solicitud de devolución de dicha cuotas por ser la declaración-liquidación del último período del año.

Así, en el presente supuesto no se trata del ejercicio del derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas, en función del cual resultará un determinado importe de la declaración-autoliquidación, sino de la voluntad manifestada por el sujeto pasivo con respecto a la cuota resultante de dicha declaración-autoliquidación. Esto es, si ante un resultando negativo el sujeto pasivo determina que dicho importe sea a compensar en posteriores declaraciones-autoliquidaciones, o si solicita que le sea devuelto dicho importe por transferencia bancaria.

Sin perjuicio de la regularización efectuada -que modifica los importes de las cuotas a compensar de períodos anteriores y la cuota negativa resultante del propio período 4T/2015-, en las declaraciones presentadas se aprecia lo siguiente:

Primera declaración del período 4T/2015 presentada en fecha 31 de enero de 2017:

IVA DEVENGADO: 12.516,42 euros
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE: 114.751,61 euros
Resultado régimen general: -102.235,19 euros
Cuotas a compensar de períodos anteriores: 185.098,53 euros
Resultado de la liquidación: -287.333,72. Se consigna como cuota a compensar.

Segunda declaración del período 4T/2015, presentada en fecha 1 de febrero de 2017:

IVA DEVENGADO: 12.516,42 euros
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE: 114.751,61 euros
Resultado régimen general: -102.235,19 euros
Cuotas a compensar de períodos anteriores: 185.098,53 euros
Resultado de la liquidación: -287.333,72. Se solicita su devolución mediante transferencia bancaria.

Con objeto de determinar si resulta procedente la modificación efectuada en la segunda declaración, de fecha 1 de febrero de 2017, cabe hacer referencia a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo recogida en sentencia de 6 de julio de 2021 (recurso de casación nº 635/2020), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se establece lo siguiente:

"SEGUNDO.-Doctrina de la Sala sobre la compensación y devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Debemos partir ---con la finalidad de proceder a realizar un pronunciamiento en relación con los intereses cuestionados, que han sido negados a la recurrente por la sentencia de instancia--- de la doctrina establecida por la Sala desde la STS de 4 de julio de 2007 (ES:TS:2007:7585, RC 96/2002) en relación con el derecho del contribuyente a la compensación de las cuotas del IVA en aquellos supuestos en los que ---habiendo transcurrido cuatro años desde la fecha de la presentación de la declaración que originó el exceso de las cuotas a compensar-- - no se había procedido a llevar a cabo la compensación, ni se había optado por la devolución; más en concreto, la cuestión suscitada que se planteaba consistía en decidir "si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas".

Doctrina que sería seguida por la STS de 24 de noviembre de 2010 (ES: TS:2010:6878, RC 546/2006) y STS 23 de diciembre de 2010 (ES:TS: 2010:7147, RC 82/2007), y otras posteriores. En la primera de las citadas se puso de manifiesto lo siguiente:

"Para resolver esta cuestión debe acudir a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado.

La naturaleza del Impuesto en cuestión es la de un impuesto indirecto que recae sobre el consumo; su finalidad es la de gravar el consumo de bienes y servicios realizado por los últimos destinatarios de los mismos, cualquiera que sea su naturaleza o personalidad; recae sobre la renta gastada y no sobre la producida o distribuida por los empresarios o profesionales que la generan, siendo éstos los que inicialmente soportan el Impuesto en sus adquisiciones de bienes, resarciéndose del mismo mediante el mecanismo de la repercusión y deducción en la correspondiente declaración.

Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el art. 18.4 de la Directiva señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un periodo impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anteriores y no solicitar la "devolución" en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar.

El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste- beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución".

Como continuación, más reciente, de esta línea jurisprudencial debemos hacer referencia a la STS de 20 de septiembre de 2013 (ES:TS:2013:4832, RC 4348/2012) que, en su Fundamento Jurídico Sexto, sintetiza la anterior doctrina:

"Como se ha visto, nuestra jurisprudencia ha admitido, en aras de garantizar el principio de neutralidad, la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas una vez transcurrido, incluso, el plazo de caducidad de cuatro años que la LIVA establece para compensar el exceso no deducido en un determinado período de liquidación. Ciertamente, tal como recuerda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 25 de octubre de 2001

(Asunto C-78/00), el Derecho comunitario exige que las legislaciones nacionales de los Estados quedando así salvaguardada la neutralidad del impuesto. En coherencia con tal axioma, este Tribunal Supremo ha reiterado que el vencimiento del plazo de caducidad previsto en el artículo 100 LIVA sin que se haya procedido a la compensación de las cuotas no deducidas en ningún caso impide, per se, su recuperación mediante la técnica de la devolución, pues lo contrario acarrearía en última instancia un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria.

La sujeción normativa de la compensación de cuotas soportadas y no deducidas a un plazo de caducidad no debe enervar la posibilidad de instar su devolución, aun más allá de tal lapso temporal, y ello porque la solución contraria haría recaer sobre el empresario o profesional parte de la carga tributaria, perdiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido su pretendido carácter neutral".

Por último, en la reciente STS 459/2021, de 30 de marzo (ES:TS:2021:1250, RC 5263/2019), y partiendo del artículo 119 de la LIVA, se recoge la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las SSTJUE de 21 de junio de 2012 (C-294/11) y 21 de marzo de 2018 (C-533/16), señalando la primera de las citadas "que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, de suerte que no puede cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria".

En concreto, en sus párrafos 29 y siguientes, señala:

"29 Por otra parte, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase la sentencia de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C- 472/08 , Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

30 Ahora bien, la fijación de un plazo indicativo, es decir, un plazo que no esté previsto bajo sanción de caducidad, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA en virtud del artículo 2, puesto en relación con el artículo 3, de la Octava Directiva IVA es contraria, bien al objetivo de armonización perseguido por la Octava Directiva IVA, bien, en su caso, a la jurisprudencia mencionada en el anterior apartado.

31 En efecto, si se hubiera de interpretar el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA como un plazo indicativo, la consecuencia de ello sería que los Estados miembros estarían autorizados para aplicar su propia normativa en materia de prescripción de derechos, más rigurosa en su caso, de modo que en ese último supuesto serían los plazos derivados de esa normativa nacional los que en definitiva determinarían el período del que disponen los sujetos pasivos para presentar una solicitud de devolución del IVA. Ahora bien, los plazos en materia de prescripción extintiva de derechos no están armonizados en la Unión y por tanto pueden variar de un Estado miembro a otro. Tal interpretación sería contraria por tanto al objetivo pretendido por la Octava Directiva IVA de "poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros".

32 Por otro lado, si el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, de la Octava Directiva IVA sólo hubiera previsto un plazo indicativo y los Estados miembros, en lugar de aplicar su normativa nacional más rigurosa en materia de prescripción, se remitieran únicamente al plazo previsto por ese artículo de la Octava Directiva IVA, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA no estaría sometida a ninguna limitación temporal. Ese resultado sería inconciliable con la jurisprudencia mencionada en el apartado 29 de la presente sentencia, aplicable a los supuestos de devolución previstos por la Octava Directiva IVA.

33 Por último, y a mayor abundamiento es preciso observar que, al adoptar el artículo 15, apartado 1, primera frase, de la Directiva 2008/9, los Estados miembros ampliaron ese plazo en tres meses. Como alega en sustancia la Comisión, de ello puede deducirse que los propios Estados miembros partieron del principio de que el plazo discutido era un plazo de caducidad, toda vez que la ampliación de un plazo sólo es necesaria en general si su terminación causa la extinción del derecho que habría debido ejercerse antes de que ese plazo finalizara. La misma conclusión puede deducirse con mayor razón del hecho de que el artículo 1 de la Directiva 2010/66 haya ampliado de nuevo, excepcionalmente y sólo para las solicitudes de devolución relativas a períodos del año 2009, el plazo para su presentación hasta el 31 de marzo de 2011, con objeto de subsanar los problemas técnicos surgidos durante el año 2010 en la recepción por las autoridades competentes de las solicitudes de devolución relativas al ejercicio 2009.

34 Por cuanto se ha expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA , para la presentación de una solicitud de devolución del IVA es un plazo de caducidad".

Del tenor de la fundamentación recogida en la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de julio de 2021, se desprende que concurriendo un exceso de cuotas a compensar, constituyen una opción, bien proceder a la compensación de las mismas, bien la solicitud de su devolución. Así se alude en la mencionada

sentencia a "la posibilidad de compensar" en un plazo de años determinado y de "no solicitar la "devolución"" en dichos años, y se indica que "las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo".

Dicha argumentación del Tribunal Supremo es distinta a la recogida por el mismo órgano respecto de la deducción por un sujeto pasivo de las cuotas soportadas, estableciéndose en sentencias del Tribunal Supremo de fecha 23 de febrero de 2023 (recursos de casación nº 6058/2021 y 6007/2021) y de fecha 25 de abril de 2023 (recurso de casación nº 6591/2021), lo siguiente:

"5. Pues bien, partiendo de esta doctrina jurisprudencial, considera la Sala que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, toda vez que no reúne los elementos fundamentales, que anteriormente hemos referido, para delimitar las opciones tributarias, pues, en esencia, no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En efecto, el hecho de que la ley del IVA contemple que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del impuesto devengadas y que el artículo 99.Tres LIVA disponga los periodos en que este derecho de deducción puede ejercitarse - "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 derecho"- únicamente significa que el sujeto pasivo puede elegir deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el periodo de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos periodos, con el límite de que no haya transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho, pero esa facultad o posibilidad, al igual que ocurría con la compensación de las bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades, no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT, porque no colma los requisitos expresados anteriormente para su consideración como tal, pues ninguno de los preceptos relativos al derecho a la deducción está describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En definitiva, cuando un contribuyente decide deducir unas cuotas soportadas de IVA no está ejercitando ninguna opción, sino un derecho.

Ello comporta, en relación con las circunstancias concurrentes en el caso examinado, que la presentación de las autoliquidaciones complementarias modificando la deducción inicial de las cuotas de IVA soportadas, no pueda calificarse como opción tributaria, sino como ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado."

Interesa, asimismo, destacar que en las aludidas sentencias de fecha 23 de febrero de 2023 y 25 de abril de 2023, se recoge remisión a sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de noviembre de 2011 (recurso de casación nº 4464/2020), aludiendo a los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, elementos que se aprecia concurren en la disyuntiva para el sujeto pasivo entre consignar la cuota negativa resultante del último período de liquidación como cuota a compensar en períodos posteriores, o solicitar su devolución:

"En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación."

De este modo, a diferencia de la deducción de las cuotas de IVA soportado en cada período impositivo, calificada como el ejercicio de un derecho y no de una opción por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 23 de febrero de 2023, en el presente supuesto concurriría el ejercicio de una opción subsumible en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, por cuanto concurren dos alternativas diferentes y excluyentes: consignar la cuotas a compensar en períodos posteriores, o solicitar su devolución; y concurre un elemento volitivo, recogiendo en la autoliquidación la manifestación de voluntad del sujeto pasivo por una u otra alternativa.

Por tanto, no tratándose del ejercicio de un derecho, sino de una opción, la misma no sería susceptible de modificación con posterioridad a su ejercicio, después de finalizado el período reglamentario de declaración.

En este sentido se ha venido pronunciando este Tribunal, como se refleja en las resoluciones de 10 de marzo de 2009 (RG 00-01549-2007) y de 14 de marzo de 2013 (RG 00-01386-2010).

Si bien en el presente supuesto las dos declaraciones presentadas son extemporáneas, debe indicarse que tanto el artículo 99.Cinco como el artículo 115.Uno de la Ley de IVA se refieren a determinados momentos concretos (el período de liquidación en el que se dedujeron determinadas cuotas -artículo 99.Cinco, o la autoliquidación del último período impositivo), con independencia de la extemporaneidad de las declaraciones que se refieran a dichos períodos, extremo que supondría la contravención del artículo 164 de la Ley de IVA y su desarrollo reglamentario.

De este modo, no se aprecia que el hecho de que las dos declaraciones presentadas con respecto al período 4T/2015 sean extemporáneas sea óbice para que se deba atender a la primera de dichas declaraciones, en la que consta la manifestación de voluntad del sujeto pasivo de consignar el resultado de la autoliquidación del período

4T/2015 como cuota a compensar en períodos posteriores, no procediendo, por tanto, la modificación de la opción ejercitada sustituyéndola por la devolución instada en la segunda declaración.

Quinto.

Por la Administración Tributaria se emitió acuerdo, de fecha 11 de octubre de 2018, de resolución de procedimiento sancionador, correspondiente a IVA, ejercicios 2012 a 2015, en el que se determina una sanción a ingresar por importe de 93.192,70 euros, como consecuencia de apreciarse la comisión de infracciones previstas en los artículos 191 y 195 de la Ley General Tributaria.

Según se recoge en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, el obligado tributario incurrió en la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT en los períodos 3T/2012, 4T/2012, 1T/2013, 2T/2013, y 3T/2013; e incurrió en la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT en los períodos 3T/2012, 4T/2013, 1T/2014, 2T/2014, 3T/2014, y 4T/2014.

Por la recurrente se formulan alegaciones esgrimiendo la concurrencia de *"una diferente interpretación"* que considera *"razonable"* respecto del *dies a quo* del plazo de caducidad del derecho a la deducción, así como insuficiente motivación de la culpabilidad.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley"*.

Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y, por consiguiente, también de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Por tanto, no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia, considerándose la simple negligencia como un comportamiento susceptible de ser sancionado.

En este sentido, la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución española. Asimismo, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico- administrativos ni los Tribunales de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador se fundamenta la concurrencia de culpabilidad en los siguientes términos:

"Ahora bien, si partimos de los hechos acreditados por la Inspección y que han dado lugar a la liquidación dictada, la cuestión se centra en determinar si la conducta del obligado tributario puede entenderse dolosa o culposa y, por ello, merecedora de sanción.

Pues bien, esta Dependencia Regional de Inspección considera que en la conducta anteriormente descrita concurre el elemento subjetivo suficiente y necesario para apreciar la existencia de responsabilidad tributaria en la conducta del obligado tributario. Así queda acreditado en el expediente, pues los hechos y circunstancias en él documentados indican que el contribuyente:

- era sabedor del incumplimiento de sus obligaciones fiscales;
- teniendo en su poder la información y los datos necesarios para autoliquidar correctamente el Impuesto, de forma voluntaria y consciente no lo hace;
- existen ventas facturadas a clientes, pero no declaradas ni contabilizadas en los períodos 3T y 4T de 2012, 2T y 3T de 2013, y en 2T, 3T y 4T de 2014;

- todas las cuotas declaradas como deducibles en el 3T y 4T de 2012 o bien no estaban justificadas o había caducado su derecho a ser deducidas;
- existen cuotas declaradas como deducibles, pero no justificadas en el 3T y 4T de 2012, en los cuatro trimestres de 2013, y en el 1T de 2014;
- cambió fuera de plazo, por el 4T de 2015, su opción A Compensar por la opción A Devolver;

Es por tanto, voluntaria e intencionada, la conducta del obligado tributario que decide no incluir en su declaración ventas realizadas y por otro lado, que deduce cuotas que no puede justificar, y por tanto, a sabiendas de que no le corresponde el derecho a su deducción. Finalmente, la aplicación de cuotas caducadas muestra en todo caso la negligencia del obligado tributario, al ser clara la normativa del impuesto.

Todo ello implica, en definitiva, la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias mencionadas, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 de la LGT."

En relación con dicha motivación considera el TEAR en el fundamento de Derecho Decimosegundo de la resolución impugnada lo siguiente:

"DÉCIMO SEGUNDO.- Aplicando la doctrina anteriormente expuesta y a la vista de la motivación transcrita, este Tribunal considera que el acuerdo sancionador cumple las exigencias de motivación de la culpabilidad a que hemos hecho referencia, pues no se limita a recoger los hechos y a presumir, en virtud de ellos, la existencia de culpabilidad, sino que, aunque sea de forma sucinta, hace un examen individualizado de aquéllos con referencia las circunstancias concurrentes y de las razones por las que, teniéndolas en cuenta, debe concluirse la culpabilidad.
(...)"

Por este Tribunal se aprecia que en el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, se motiva la concurrencia de culpabilidad -si bien de forma sucinta, como señala el TEAR- pues tras indicarse que el obligado tributario "de forma voluntaria y consciente" no cumple sus obligaciones fiscales, se recoge que es "voluntaria e intencionada, la conducta del obligado tributario que decida no incluir en su declaración ventas realizadas y por otro lado, que deduce cuotas que no puede justificar, y por tanto, a sabiendas de que no le corresponde el derecho a su deducción", apreciándose "negligencia" respecto de la aplicación de cuotas caducadas.

Sexto.

Sin perjuicio de la concurrencia de culpabilidad, procede examinar si concurre causa excluyente de la responsabilidad tributaria como consecuencia de que el obligado tributario se amparase en una interpretación razonable de la norma, prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria.

En primer lugar, debe indicarse que la interpretación de la norma a la que alude la recurrente en sus alegaciones se refiere a una parte de la regularización, y, por tanto, afectaría sólo a una parte de las sanciones impuestas, la relativa a la consignación de cuotas de IVA cuyo derecho a la deducción había caducado.

La recurrente hace referencia en sus alegaciones a determinados extremos que considera justificativos de la "diferente interpretación" del *dies a quo* del plazo de caducidad del derecho a la deducción.

Así, se refiere a "la conveniencia de formular una cuestión prejudicial al Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea" respecto de la defectuosa -a su juicio- transposición de la Directiva 2006/112/CE "para configurar una restricción como la que supone el establecimiento de un plazo de caducidad para el derecho a deducir las cuotas soportadas", y por fijarse el *dies a quo* de dicho plazo en un momento, el devengo, que, según la recurrente "no se identifica plenamente con el del nacimiento del derecho a deducir en la propia Directiva - el de la exigibilidad del impuesto deducible (artículo 167 Directiva) y por tanto el del momento en el que nace el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer ante el deudor para el pago del impuesto (artículo 62.2 Directiva)".

Se refiere, asimismo, la recurrente a "la incongruencia que supone que tal plazo de caducidad del derecho a deducir que está configurado a partir de la falta de su ejercicio se inicie antes de que el ejercicio del derecho a la deducción pueda tener lugar".

Y alude la recurrente a la confrontación que el *dies a quo* del plazo de caducidad puede suponer "respecto del ejercicio de otros derechos establecidos en la normativa tributaria", citando el artículo 122 de la LGT "por referencia al artículo 66 de la LGT".

Sin perjuicio de las consideraciones formuladas por la reclamante en desarrollo de su interpretación "diferente" o razonable del *dies a quo* del plazo de caducidad, debe indicarse, en relación con la formulación de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que mediante sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, se declaró la inadmisibilidad de una petición de cuestión prejudicial planteada por el TEAC, al no poder calificarlo como "órgano jurisdiccional" a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Con objeto de determinar la razonabilidad de la interpretación que esgrime la recurrente, debe indicarse que, de los términos de la argumentación recogida en las alegaciones formuladas en alzada, se desprende la impugnación del *dies a quo* establecido en la Ley del IVA, de forma que, para la recurrente, no solamente no cabría la configuración de un plazo de caducidad, sino que el *dies a quo* de dicho plazo se ha configurado erróneamente al referirse al momento del devengo, en lugar de al de la exigibilidad del impuesto deducible.

A este respecto, a la tesis de la recurrente debe oponerse de contrario lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, citada en el Fundamento de Derecho TERCERO de esta resolución -y que es invocada por la propia recurrente en sus alegaciones-, en la que expresamente se indica que el derecho a deducir "*está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros*" (apartado 42), que dichos Estados miembros "*pueden exigir que el derecho sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales*" (apartado 43), y que "*la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica*" (apartado 44), señalándose que "*no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad*" (apartado 45).

Por tanto, no cabe apreciar que la configuración de un plazo de caducidad del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, previsto en el artículo 99.Tres de la Ley de IVA constituya una defectuosa transposición de la Directiva 2006/112/CE.

En este sentido se pronunció el Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 21 de febrero de 2012 (recurso de casación nº 505/2008), mencionada en el Fundamento de Derecho TERCERO de esta resolución.

Por otro lado, en relación con la fijación del *dies a quo* del plazo de caducidad, la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 2012 señalaba que "*el art. 99.3 es claro*", de forma que habiéndose originado las cuotas en determinados períodos, era en "*esas fechas cuando se produce el nacimiento del derecho a deducir*".

Asimismo, indica el Tribunal Supremo que "*el legislador ha diferenciado, por tanto, el nacimiento del derecho a deducir, por un lado, del ejercicio de tal derecho*".

De la interpretación de la recurrente se desprende que no se estaría respetando la Directiva 2006/112/CE al fijarse el *dies a quo* del plazo de caducidad en el momento del devengo, entendiendo dicha parte que el *dies a quo* debería atender al momento del nacimiento del derecho a deducir, refiriéndose a la exigibilidad del impuesto deducible.

De acuerdo con lo señalado en el Fundamento de Derecho TERCERO de la presente resolución, el artículo 167 de la Directiva determina que "*el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible*", entendiéndose la exigibilidad, según el artículo 62 de dicha Directiva como el "derecho" del Tesoro Público ante el deudor, que puede hacer valer para el pago del impuesto, "*a partir de un determinado momento*", "*en los términos fijados en la Ley*", habiéndose considerado, asimismo, por el TJUE, que "*el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto*" (sentencias de fecha 21-3-2018, asunto C-533/16, apartado 43; y 12-4-2018, asunto C-8/17, apartado 33).

Trasladándolo a la Ley de IVA, se aprecia que el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas nace en el momento en que dicho impuesto es exigible por la Hacienda Pública frente al deudor, resultando que de lo dispuesto en el artículo 88.Uno de la Ley de IVA, los sujetos pasivos deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, esto es las operaciones que constituyen los hechos imposables previstos en la Ley de IVA que se devenguen según las correspondientes reglas aplicables a cada uno de ellos.

De este modo, resultando exigible el impuesto devengado, en dicho momento nacerá el derecho a la deducción. Por tanto, no resulta incorrecta la fijación del *dies a quo* del derecho a la deducción en el artículo 98.Uno de la Ley de IVA, y por ende del plazo de caducidad de dicho derecho, en el momento en el que se devengue el impuesto correspondiente.

Cuestión distinta es que una vez nacido el derecho a la deducción, para su ejercicio resulte necesario el cumplimiento de determinadas condiciones a las que se ha aludido en el Fundamento de Derecho TERCERO de la presente resolución, bien de carácter subjetivo, objetivo o temporal.

No se aprecia que concurra la incongruencia alegada en relación con el ejercicio del derecho a la deducción por causa de que el mismo haya nacido con anterioridad a su ejercicio por el sujeto pasivo, puesto que, cronológicamente resultará necesario que un determinado derecho haya nacido para que pueda ser ejercitado, y dicho ejercicio se circunscribe, según la Ley del IVA, a un plazo cuyo inicio se fija en el instante en el que nació el mencionado derecho.

Por otro lado, la recurrente invoca "*incongruencia*" entre el *dies a quo* del plazo de caducidad con el ejercicio de "*otros derechos establecidos en la normativa tributaria general*", refiriéndose a los artículos 122 y 66 de la LGT.

A este respecto, el hecho de que el plazo de prescripción previsto en el artículo 66.a) de la LGT se compute a partir del día siguiente al de la finalización del plazo reglamentario para presentar una declaración o autoliquidación no enerva la circunstancia de que el derecho a la deducción nace, de acuerdo con el artículo 98 de la Ley de IVA,

en el momento en el que se devengan las cuotas deducibles, no pudiendo apreciarse que el mismo tuviera que demorarse hasta una fecha posterior, la del fin del plazo de la presentación de declaración o autoliquidación. Dicho acompañamiento a otros plazos (artículo 66.a) de la LGT) derivaría en el absurdo del nacimiento de un derecho con posterioridad a su propio ejercicio en la presentación de una declaración o autoliquidación en el plazo reglamentariamente establecido.

En este sentido, en el apartado 51 de la sentencia del TJUE de fecha 8-5-2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96-07 (Ecotrade SpA), se establece lo siguiente:

"51 En consecuencia, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo (sentencia SFI, antes citada, apartado 32). Pues bien, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, no puede vulnerar el principio de igualdad el hecho de que un plazo de caducidad comience a transcurrir para la Administración fiscal en una fecha posterior a la del inicio del plazo de caducidad oponible al sujeto pasivo para que éste ejercite su derecho a deducir (véase en ese sentido la sentencia SFI, antes citada, apartado 33)."

Y dispone el TJUE en sentencia de fecha 8-9-2011, asuntos acumulados C-89/10 y C-96/10 (Q-Beef y Bosschaert), lo siguiente:

"42 Además, los plazos de prescripción tienen, con carácter general, la función de garantizar la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la administración (véanse, en ese sentido, las sentencias Edis, antes citada, apartado 35, y de 28 de octubre de 2010, SGS Belgium y otros, C-367/09, Rec. p. I-0000, apartado 68). El Tribunal de Justicia también ha determinado que no se vulnera el principio de efectividad en el supuesto de un plazo nacional de prescripción supuestamente más ventajoso para la administración fiscal que el plazo de prescripción en vigor para los particulares (véase, en ese sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartados 49 a 54)."

Procediendo, asimismo, hacer referencia al fallo del auto del TJUE de fecha 9-7-2009, asunto C-483/08 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), en el que se establece lo siguiente:

"El artículo 10 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación y a una práctica administrativa nacionales que fijan el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para el cobro del impuesto sobre el valor añadido indebidamente deducido en la fecha de presentación de la declaración en la que el sujeto pasivo reclama por vez primera su derecho a la deducción."

De este modo, no se aprecia que la interpretación aducida por la recurrente en sus alegaciones resulte razonable, atendiendo a que el propio Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 21 de febrero de 2012 ya reconocía que no era contrario a la Sexta Directiva el establecimiento de un plazo de caducidad y aludía expresamente a la diferenciación en la Ley de IVA entre el nacimiento del derecho a deducir y su ejercicio.

No concurriendo, por tanto, una interpretación razonable que sustente la conducta del sujeto pasivo consistente en la consignación de cuotas de IVA cuyo derecho a deducir había caducado en el momento de presentarse extemporáneamente las correspondientes declaraciones-autoliquidaciones, no cabe apreciar la existencia de exención de responsabilidad prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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