

Artículo de nuestro experto de cabecera José M^a Tocornal

Plazos y mecanismo para poder obtener la devolución de cuotas soportadas, consignadas como compensaciones pendientes, cuyo plazo para compensar en autoliquidaciones ha caducado.

Criterio de la Resolución del [TEAC de 22/03/2022 R.G. 00-04321-2019](#)

1.- Normativa.

Se debe partir de lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), relativo al nacimiento del derecho a deducir, el cual señala:

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

(...)

Por su parte el artículo 99, en relación con el ejercicio del derecho a deducción, dispone:

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

En este sentido, dispone el artículo 115 de la Ley del IVA

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.

(...)

Finalmente, establece el artículo 100 de la Ley del IVA:

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

En virtud de los preceptos transcritos, 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 del IVA), 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, cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho (artículo 99.Tres y 100), de acuerdo con la legislación vigente en el presente caso.

Por tanto, la normativa de IVA ordena que el derecho a la deducción se ejercite 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 hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, y permite que el exceso de la cuantía de las deducciones respecto a las cuotas devengadas se pueda compensar o solicitar su devolución en el plazo de cuatro años a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, transcurrido el cual el derecho se entenderá caducado.

2.- Jurisprudencia.

En este punto, conviene traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, relativa a la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado deducible cuando el ejercicio del derecho a la deducción de las mismas en la correspondiente autoliquidación genera saldos a compensar y los mismos no han podido ser compensado en el plazo de cuatro años, así como la forma de proceder a solicitar dicha devolución.

La [Sentencia del Tribunal Supremo de 04/07/2007](#) ha venido a invalidar la interpretación que la Administración tributaria y varios Tribunales Superiores de Justicia venían haciendo de las normas reguladoras de la devolución del IVA soportado en exceso sobre las cuotas devengadas, cuando se habían superado los plazos habilitados para recuperar estas cuotas por vía de su deducción.

La Hacienda pública consideraba imposible recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualesquiera de las opciones legales (compensación o devolución de cuotas), declarando caducado el derecho a deducir las precitadas cuotas por haber transcurrido cinco años desde su nacimiento, sin que el contribuyente lo hubiera ejercido según marca la norma "ad hoc" (Fto.Jur 1º).

Ante la reclamación del interesado, esta Sala dijo que "la cuestión objeto de controversia en el presente recurso es la de si, transcurrido el plazo de caducidad que la Ley del IVA establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un período, debe la Administración Tributaria proceder a lo devolución al sujeto pasivo del exceso no deducido" por lo que la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas".

La conclusión que puede obtenerse es que una vez transcurrido el plazo de caducidad, durante el cual el sujeto pasivo no ha podido compensar el exceso de cuotas y no ha solicitado la devolución, surge un derecho de crédito a favor de éste, sometido al plazo general de prescripción en materia tributaria.

Como se ve, la sentencia destaca la naturaleza crediticia de la posición jurídica del empresario que ha soportado el IVA. Lo fundamental no es que tenga un derecho a deducir, que lo tiene, sino un derecho de crédito cuya renuncia no puede presumirse por el incumplimiento de requisitos formales.

Así pues, en la declaración en que se cumplen cuatro años, cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cuatro 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 período 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.

Finalmente, debemos hacer mención a la [Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2021](#) (recurso de casación 635/2020) en la que se resume el criterio jurisprudencial sobre la materia al señalar:

"Partiendo de la doctrina establecida, el obligado tributario tiene el (1) derecho de compensar las cuotas deducibles soportadas de IVA devengadas en el período de liquidación o dentro del plazo de 5 años, y, (2) si no ejerce dicho derecho ---produciéndose entonces la caducidad del derecho a la compensación---, está facultado para solicitar la devolución de dichas cuotas dentro del plazo de prescripción de 4 años.

Obvio es que se trata de un derecho de opción del obligado tributario, de cuya elección de deducirán unas determinadas consecuencias.

Se tratan, pues, de dos derechos autónomos: (1) el derecho a la compensación del saldo pendiente, y (2) el derecho diferente a obtener la devolución, con un nuevo plazo de 4 años de prescripción, que debe ser ejercitado mediante petición expresa por parte del interesado, sin que la Administración tenga la obligación de practicarla de oficio."

Existen otras sentencias del tribunal Supremo en el mismo sentido: la de [24/11/2010](#), 23/12/2010, y Sentencias de tribunales de justicia alineadas con el mismo criterio:

Sentencia de 3 de abril de 2008 TSJ de Madrid
Sentencia 16 de abril de 2008 TSJ de Catalunya
Sentencia 14 de junio de 2010 TSJ de I. Baleares

Entre las conclusiones de esa jurisprudencia cabe destacar:

- El derecho a la recuperación de estas cuotas no caduca, de otro modo no se respeta ni se garantiza la neutralidad del IVA.
- Debe procederse a su devolución, pues en caso contrario se procede a un enriquecimiento injusto de la Administración.
- Finalizado el plazo de la compensación, debe iniciarse el de la devolución. A instancia de parte. (No de oficio)

3.- Plazos y forma de solicitar la devolución.

En este punto, debe tenerse en cuenta que el artículo 66 c) de la Ley General Tributaria establece que prescribirá a los cuatro años el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, como es la devolución solicitada por la recurrente correspondiente a las cuotas a compensar caducadas.

Respecto al cómputo del plazo de prescripción, el artículo 67.1, penúltimo párrafo, de la misma norma, dispone que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse.

Por último, el artículo 68 de la Ley General Tributaria regula los supuestos de interrupción de los plazos de prescripción, disponiendo el apartado 3 lo siguiente:

3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

De acuerdo con los preceptos referidos, el plazo de prescripción del derecho a solicitar por la interesada la devolución de las cuotas a compensar caducadas comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que pudo solicitarse la devolución, siendo que, dicha fecha viene determinada por el transcurso de cuatro años desde que se consignaron dichos saldos a compensar en las respectivas autoliquidaciones; esto es, los cuatro años para que se produzca la prescripción del derecho a solicitar la devolución se computan desde que se produce la caducidad de las cuotas a compensar, no siendo necesario que dicha declaración de caducidad deba hacerse de oficio por la Administración.

En cuanto al **procedimiento a seguir** para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado si se ha optado por la vía de la compensación y ha transcurrido el plazo de cuatro años de caducidad sin que se hayan podido compensar, conforme a la doctrina jurisprudencial, **deberá presentarse ante la Administración tributaria una solicitud ad hoc, no contemplada en la Ley del Impuesto**, por lo que habrá que acudir a la LGT y, puesto que no estamos ante ningún ingreso indebido, deberá aplicarse lo dispuesto para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

De igual modo se ha pronunciado el TEAC en Resolución de 22 /09/2015 (RG: 00-01443-2013).

Disponen al respecto los artículos 124 y 126 de la LGT

Artículo 124. Iniciación del procedimiento de devolución.

Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos.

(...)

Artículo 126. Devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos.

1. Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos.

2. El plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

3. El procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo.

Así pues, el procedimiento a seguir para recuperar las cuotas, no tiene cabida en lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley del IVA, por lo que, de acuerdo con lo señalado anteriormente, es con la presentación de un escrito en que se solicite la devolución referida cuando se entiende iniciado el correspondiente procedimiento de devolución e interrumpida la prescripción del derecho a solicitarla.