

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 9 Jun. 2020, Rec. 6201/2019

Nº de Recurso: 6201/2019

Límites a la comprobación administrativa de saldos a compensar de liquidaciones por IVA prescritas con el fin de aplicarlas a periodos no prescritos

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Situaciones posteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015. La Administración tributaria puede comprobar e investigar en el ámbito del IVA los saldos a compensar en los términos del apartado 2 del artículo 66 bis LGT. Dicha posibilidad no se extiende a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por prescripción por un órgano revisor o por motivo distinto al de prescripción, sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada. Unifica criterio.

El TEAC estima parcialmente recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra resolución TEAR Andalucía, sobre la posible comprobación de los saldos a compensar que provienen de periodos de liquidación por IVA ya prescritos y que se aplican en otros no prescritos, con ocasión de la comprobación de estos últimos periodos.

L 34/2015 de 21 Sep. (modificación parcial de la L 58/2003 de 17 Dic., general tributaria) disp. trans. unica.^a

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 66; art. 66 bis)

L 37/1992 de 28 Dic. (Impuesto sobre el Valor Añadido) art. 99

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 9 de junio de 2020

RECURSO: 00-06201-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINANC Y TRIBUT AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 15 de diciembre de 2017, recaída en la reclamación nº 29/01454/2018 y acumulada 29/01457/2018, interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), 1T a 4T de los años

2012 y 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:
1.- Con fecha 6 de noviembre de 2017 se dictó por la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía un acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) relativo a los cuatro trimestres de los años 2012 y 2013 como consecuencia de un procedimiento de inspección iniciado el 11 de abril de 2016. Parte de la regularización realizada en dicha liquidación consistió en el rechazo por parte de la Inspección de la aplicación realizada por el sujeto pasivo del saldo pendiente de compensación con origen en el cuarto trimestre de 2011. Señala, en efecto, el acuerdo de liquidación que:

"Por tanto, dado que la sociedad no ha acreditado las cuotas a compensar procedentes de los periodos anteriores al 1T/2012, ni la Inspección ha podido comprobar las mismas, no procede su compensación. (...).

En relación a la alegación primera en la que el obligado tributario se manifiesta respecto al derecho a liquidar señalando que éste se extingue por la prescripción lo cual impide modificar las cuotas a compensar de periodos anteriores afectados por ésta, en particular los consignados en su declaración del Impuesto sobre Valor añadido 1T/2012 en el que consignó:

-Cuotas a compensar de periodos anteriores.....103.894,92 euros.

Conforme a lo anterior esta Jefatura mantiene que si bien habría prescrito el derecho de la Administración a practicar la oportuna liquidación en relación con los periodos 2008,2010 y 2011 no habría prescrito en modo alguno el derecho a comprobar dichos periodos como acertadamente ya señalaba nuestra jurisprudencia y explícitamente recoge ahora el artículo 66.bis de la Ley 58/2003.

En particular, deben destacarse las SSTs de 05/02/2015 (recurso 4075/2013, FD Cuarto) y de 26/02/2015 (recurso 4072/2013, FD Séptimo), que reconocen que la Administración tributaria puede comprobar operaciones realizadas en periodos prescritos, que siguen produciendo efectos en otros que no lo están, a los solos efectos de liquidar estos últimos. En relación con estas Sentencias debemos destacar las siguientes ideas:

1º Que el Alto Tribunal reconoce que esta potestad de comprobación de la Administración es imprescriptible (es el derecho a liquidar el que está sometido a plazo de prescripción).

2º Que dicha facultad de comprobación incluye la posibilidad, no solo de calificar las operaciones de forma distinta a como lo hizo el obligado tributario, sino también de declarar que dichas operaciones fueron ejecutadas en fraude de ley (actualmente conflicto en la aplicación de la norma).

3º Que expresamente se separa del criterio manifestado en la STS de 4/07/20104, recurso 581/2013.

Esta postura jurisprudencial se ha trasladado a nuestro texto legal en virtud de la Ley 34/2015, en vigor a la fecha de comunicación de inicio de la comunicación de inicio del presente caso, 11/04/2016, cuya Exposición de Motivos establece a este respecto:

"La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, "enfaticando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas

en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."

El nuevo artículo 66.bis lo que hace en primer lugar es dejar claro algo que había suscitado un amplio debate en el pasado como es que el derecho a comprobar no prescribe (a diferencia del derecho a liquidar) estableciendo a continuación no obstante una regla especial para las bases imponibles negativas o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación(...)

Tras reproducir los artículos 66.bis, 70.3, 105.1 y 108 de la LGT y 99, 100, párrafo primero, y 115 de la Ley 37/1992, del IVA, continúa diciendo el acuerdo de liquidación:

Si bien reciente 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. En este punto, tal y como se plantea en la Resolución del TEAC de 23/09/2015 la cuestión es decidir si el derecho a la recuperación del exceso no compensado al provenir de ejercicios ya prescritos impide a la Administración toda comprobación más allá de su constatación, o si, al contrario, pueden entrar en juego y en plenitud las facultades de comprobación que ha previsto el ordenamiento para tributos no prescritos, pues si estamos en presencia de un derecho al reembolso, derivado de la normativa del IVA, tales son las potestades que se atribuyen a la Administración.

En términos de la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 2008, la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración debería limitarse en sus actuaciones a solicitar al interesado la justificación documental a que hemos hecho referencia (art.106.4 LGT).

En el caso que nos ocupa la entidad consigna en el 1T/2012 cuotas a compensar que supuestamente se originaron en los ejercicios anteriores, en concreto 2008, 2010, 2011 por un importe de 103.894,92 euros, solicitándose por la actuaria en la comunicación de inicio y en las Diligencias incorporadas al expediente electrónico la "justificación documental del origen y procedencia de las cuotas declaradas a compensar de ejercicios anteriores, a fecha 01/01/2012".

(.....)

Conforme a lo anterior la comprobación efectuada por la Administración ha puesto de manifiesto la improcedencia del importe pendiente de compensar al inicio del primer trimestre de 2012 declarado

por el obligado tributario por importe de 103.894,92 euros. No habiendo aportado el obligado tributario documentación acreditativa alguna en su escrito de alegaciones de 22/08/2017 que desvirtúe lo hasta aquí expuesto, procede desestimar la pretensión del obligado tributario, confirmando la liquidación propuesta en el acta.

2.- Frente al acuerdo de liquidación se interpuso recurso de reposición el 6 de diciembre de 2017 que fue desestimado mediante resolución notificada el 8 de marzo de 2018 que concluye señalando:

TERCERO.- Por todo lo expuesto, en el presente recurso al no haber sido aportadas por el obligado tributario nuevas pruebas a valorar por la Inspección y reiterar sus alegaciones a las ya efectuadas a la propuesta de regularización practicada, que fueron contestadas y desestimadas en el acuerdo de liquidación recurrido A23-XXXXX, limitándose a hacer en el recurso una recopilación jurisprudencial que en ningún caso cambia el sentido del acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Valor Añadido, periodo 2012/2013 y la regularización que contiene, se acuerda desestimar el presente recurso.

SEGUNDO: Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuso el interesado la reclamación nº 29/01457/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el día 9 de abril de 2018. Asimismo, se interpuso reclamación nº 29-01457-2018 frente a la desestimación del recurso de reposición a su vez interpuesto frente a las resoluciones sancionadoras por el citado concepto y periodos. El TEAR resolvió acumuladamente ambas reclamaciones en resolución de 31 de enero de 2019 estimando en parte la reclamación. En particular, el TEAR se pronunció en su Fundamento de Derecho Cuarto en el sentido siguiente:

CUARTO.- La única cuestión a resolver en la presente reclamación económicoadministrativa en relación a la liquidación, por así plantearla la interesada, consiste en determinar si el saldo pendiente de compensar correspondiente al 4º trimestre de 2011 por importe de 103.894,92 euros puede compensarse en el primer trimestre de 2012.

Para resolver dicha cuestión podemos citar la Resolución de 30-05-2018 del T.E.A.R. de Galicia, reclamación 36-1379-2016 que señala:

"QUINTO.- La siguiente cuestión que debe resolverse es la relativa a los efectos de la prescripción, declarada por el propio órgano liquidador, del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2010, en el que se ejercitó el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de una plaza de garaje, del que derivan los saldos compensados por la obligada tributaria en el primer y segundo trimestre de 2011, cuestión que debe resolverse teniendo en cuenta el criterio reiterado del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resoluciones de 21 de enero de 2016 (RG 00/6705/2013), de 18 de julio de 2013 (RG 00/04693/2011), de 15 de noviembre de 2012 (RG 00/05274/2009) y de 15 de febrero de 2017 (R.G: 1812/2011/50 IE), señalando en esta última (fundamento de derecho segundo):

En el IVA el derecho a deducción forma parte del mecanismo del Impuesto; este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones y si durante un periodo impositivo la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar por tanto la deducción mediante la imputación, se prevé que pueda trasladarse el excedente al periodo impositivo siguiente (durante los tres primeros trimestres u once primeros meses) o bien proceder a la devolución (en la última declaración liquidación del ejercicio, o en las mensuales si se ha optado en la actualidad por inscribirse en el registro de devolución mensual), todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.cinco de la Ley 37/1992.

En el IVA, el obligado tributario opta por la compensación o por la devolución de los saldos existentes a su favor el 31 de diciembre de cada año, o en su caso, al término de cada periodo de liquidación (de acogerse al sistema de devolución mensual en la actualidad). Lo que está pendiente

de compensar no son cuotas propiamente dichas, sino los saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas. Esta matización nos lleva a considerar las especialidades propias del IVA, en el caso concreto que estamos examinando, esto es, saldos a compensar que son generados en periodos inmediatos anteriores declarados prescritos por un órgano revisor.

Iniciado un procedimiento, ya sea de oficio o a instancia de parte, el obligado tributario tiene la carga de la prueba de las cuotas pendientes de compensación que haya consignado en sus autoliquidaciones. Cuestión diferente es, que iniciado un procedimiento y habiéndose ejercitado por la Administración el derecho a comprobar, si tal derecho se extingue por prescripción debe considerarse lo consignado por el obligado tributario en sus autoliquidaciones.

Conforme al artículo 66 de la LGT, el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por la prescripción, incluso a los efectos de su compensación en periodos futuros, en cuanto la prescripción del derecho a liquidar supone la imposibilidad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. No obstante, la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de aquellos periodos no prescritos, aunque se tomen datos, en este caso saldos a compensar, de periodos prescritos y limitándose a incorporar aquellos datos declarados por el obligado tributario, sin extenderse a la verificación de dichos saldos, ya que tales operaciones de comprobación o liquidación están vedadas a la Administración como consecuencia de la prescripción. La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.

Al tratarse de un crédito a favor del obligado tributario la alteración del mismo por parte de la inspección supone aceptar y dar por válidas las regularizaciones realizadas originariamente por la inspección y que un órgano revisor anula, declarando la imposibilidad de regularizar y entrar a examinar las operaciones concretas declaradas por el obligado tributario en sus autoliquidaciones por los periodos ya prescritos.

Como consecuencia de la prescripción, la liquidación del periodo prescrito, que se presume cierta, deviene firme. La prescripción implica que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria correspondiente. Los saldos compensables son los definitivos del periodo en que se produjeron, y este carácter definitivo deriva, bien de que han sido comprobadas y liquidadas por la Inspección, bien de que han ganado la prescripción. Admitida la compensación de los saldos declarados derivados de ejercicios prescritos, lo determinante para la procedencia de tal compensación es la efectiva correlación entre los saldos declarados a compensar en la declaración liquidación del periodo no prescrito y los declarados en los ejercicios prescritos, y es esa correlación la que ha de ser objeto de comprobación en el periodo no prescrito.

Así, deben dejarse a salvo las facultades que la LGT otorga a la Administración en relación con los periodos no prescritos, pero en todo caso, respetando el instituto de la prescripción y el principio de seguridad jurídica que deriva del mismo.

La Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del Impuesto del periodo no prescrito dichos saldos de periodos anteriores (ya prescritos), entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a los largo del período prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar (sí podrá examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo no prescrito, o si en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden

arrastrarse a períodos no prescritos). Esto es, no puede regularizar la situación jurídico-tributaria del sujeto pasivo en el período prescrito, y si ello no es posible no puede tener en cuenta el resultado de una regularización ya efectuada y que ha sido declarada prescrita por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo (como sucede en el caso que estamos examinando puesto que hemos declarado la prescripción de los ejercicios 2004, 2005 y 2006) o por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa. No se puede tener en cuenta el resultado de esa regularización aun cuando tenga trascendencia sobre ejercicios posteriores, como sucede cuando el resultado es a compensar puesto que, como venimos señalando, este resultado es inherente al ejercicio de la actividad comprobadora de la administración (regularizando las operaciones que se han producido en el período prescrito) que se anula en cuanto la Administración no puede regularizar ya la situación del sujeto pasivo. La institución de la prescripción y el principio de seguridad jurídica impiden la traslación de los efectos de esta regularización ya anulada sobre períodos posteriores no prescritos. Cabe añadir por último que, dado el especial mecanismo del IVA, si se permitiese a la Administración revisar los saldos a compensar de los periodos prescritos, modificando su cuantía, estaríamos haciendo de peor condición a aquellos obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de liquidación, respecto de aquellos que optan por la devolución, ya que, estando prescrito el periodo controvertido, aquellos que hubieran optado por la devolución obtendrían el exceso de las cuotas declaradas por el obligado tributario en el periodo prescrito, mientras que los sujetos que hubieran optado por la compensación verían modificada la cuantía de los saldos a compensar, por lo que los posibles efectos anulatorios de la prescripción de determinados periodos de liquidación se verían alterados, dejando sin efectos a la prescripción y permitiendo a la Administración volver a regularizar, lo que va en contra de la propia institución de la prescripción ganada y de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada (administrativa en el caso que examinamos) que impiden a la Administración volver a pronunciarse sobre las operaciones de los periodos prescritos, determinando la liquidación correspondiente. Otro tanto ocurriría si el resultado de la regularización efectuada por los órganos de gestión o de inspección fuese a ingresar, pues la prescripción lleva consigo la anulación de la liquidación y el no ingreso, no trasladando ningún efecto a períodos no prescritos; y ello, como comentamos, por cuanto la Administración no puede regularizar períodos prescritos ni puede trasladar el resultado de la regularización de un período prescrito a otro no prescrito, al impedirlo el propio instituto de la prescripción y el principio de seguridad jurídica.

SEXTO.- Aplicando el criterio expuesto al caso que nos ocupa, debemos concluir que no cabe que la Administración entre a conocer el saldo pendiente de compensación del Cuarto Trimestre del ejercicio 2010, para determinar un nuevo saldo a compensar, dado que dicho período impositivo está prescrito, habiendo sido declarado como tal por el propio órgano gestor, sin que esta limitación resulte modificada por el nuevo artículo 66.bis que se incorpora a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en cuyo apartado 2 establece "El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones", y ello por cuanto, conforme se ha señalado, y también reconoce el propio órgano en el acuerdo impugnado, no nos encontramos ante cuotas compensadas o pendientes de compensación, como establece el precepto transcrito, sino ante saldos firmes a compensar de un periodo prescrito. Es decir, que hay que tener en cuenta que los términos utilizados en el artículo 66 bis no se ajustan al mecanismo liquidatorio del IVA, donde el resultado de la autoliquidación no es una cuota, sino un saldo. En definitiva, el acuerdo por el que se practican las liquidaciones provisionales por el primer y segundo trimestre de 2011, no se ajusta a derecho, resultando procedente su anulación."

El contenido de dicha resolución, cuyo fundamento compartimos, lleva a este Tribunal a estimar la pretensión de la interesada y por tanto, considerar que el saldo procedente del 4º trimestre de 2011, periodo prescrito que no puede ser modificado por la Administración, se puede compensar en el primer trimestre de 2012.

TERCERO: Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el 30 de mayo de 2019, con base en las alegaciones siguientes:

1.- La cuestión de fondo se centra en determinar si la Administración puede comprobar los saldos a compensar que provienen de periodos de liquidación prescritos pero que se aplican en otros no prescritos.

2.- Para fundamentar la conclusión negativa ya expuesta, el TEAR de Andalucía se limita a reproducir los argumentos utilizados por el TEAR de Galicia y el Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver, sobre la misma cuestión, pero en supuestos en que concurre una circunstancia que no se da en el presente caso y que, en opinión de este Centro Directivo, determina la conclusión alcanzada. En efecto, si bien las resoluciones citadas analizan la potestad de la Administración Tributaria de comprobar los saldos a compensar generados en periodos respecto de los que ha prescrito el derecho a liquidar, pero aplicados en otros periodos no prescritos, en todas ellas concurre un elemento diferenciador común, como es la realización de actuaciones de comprobación por dichos periodos sin que se llegara a dictar una liquidación válida, generalmente por obra del instituto de la prescripción.

Dicho elemento fáctico es absolutamente determinante del criterio que deba adoptarse, pues introduce un elemento adicional que no concurre en el supuesto aquí analizado, como es el de garantizar la eficacia de los pronunciamientos anulatorios de los tribunales de Justicia o Económico-Administrativos, en aquellos supuestos en que el resultado de los periodos de liquidación cuya regularización ha sido anulada por prescripción, cuestiones de fondo, o no ha llegado a dictarse, es un saldo a compensar en periodos futuros. En otro caso, se enervaría la eficacia de la prescripción o el efecto preclusivo de una comprobación inspectora.

En efecto, como se precisa en el criterio fijado por la Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2017, si impugnado un acto comprensivo de diversos períodos, un órgano revisor declara prescritos aquellos en los que se generaron saldos a compensar, la prescripción declarada en los períodos anulados impide trasladar el resultado de la regularización (que en este caso afecta al saldo a compensar) a los períodos no prescritos, todo ello en virtud del principio de seguridad jurídica que preside la institución de la prescripción. Y ello no en virtud de que la mera prescripción del derecho a liquidar determina la prescripción del derecho a comprobar un saldo que queda pendiente de aplicar en periodos futuros, sino, como señala la propia RTEAC, porque "la Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del Impuesto del periodo no prescrito dichos saldos de periodos anteriores (ya prescritos), entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a los largo del período prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar (sí podrá examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo no prescrito, o si en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a períodos no prescritos). Esto es, no puede regularizar la situación jurídico-tributaria del sujeto pasivo en el período prescrito, y si ello no es posible no puede tener en cuenta el resultado de una regularización ya efectuada y que ha sido declarada prescrita por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo (como sucede en el caso que estamos examinando puesto que hemos declarado la prescripción de los ejercicios 2004, 2005 y 2006) o por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa. No se puede tener en cuenta el resultado de esa regularización aun cuando tenga trascendencia sobre ejercicios posteriores, como sucede cuando el resultado es a compensar puesto que, como venimos señalando, este resultado es inherente al ejercicio de la actividad comprobadora de la administración (regularizando las

operaciones que se han producido en el período prescrito) que se anula en cuanto la Administración no puede regularizar ya la situación del sujeto pasivo. La institución de la prescripción y el principio de seguridad jurídica impiden la traslación de los efectos de esta regularización ya anulada sobre períodos posteriores no prescritos.

Si simplemente la Administración Tributaria no estuviera facultada para comprobar saldos de IVA originados en periodos prescritos, cualquier referencia a la actividad previa de comprobación o el efecto anulatorio de la Resolución sería innecesaria.

El mismo fundamento indicado, de interdicción de que la Administración Tributaria pueda salvar los efectos del incorrecto ejercicio de sus facultades de comprobación a través de la regularización de los créditos fiscales generados en aquellos periodos y aplicados posteriormente, es en el que se basa la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2017. En este caso la Administración Tributaria dictó una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 que fue anulada por cuestiones de fondo en vía económico-administrativa, regularizando posteriormente la Inspección la base imponible negativa generada en aquel periodo con ocasión de las actuaciones de comprobación desarrolladas en relación con el ejercicio de su compensación. Ante tales circunstancias, el Tribunal Supremo señala:

"Es cierto que, conforme a la jurisprudencia antes indicada, los ejercicios prescritos pueden ser objeto de comprobación a efectos de determinar si sus efectos o proyección sobre los no prescritos (en este caso los ejercicios 2002 a 2006) se ajustan a la legalidad, pero esto no es lo que aquí se dilucida.

En el presente caso, la Administración ejerció sus facultades de comprobación dentro del plazo de prescripción del ejercicio 1999 y lo hizo indebidamente, utilizando un método de valoración erróneo, siendo anulada la liquidación correspondiente a ese ejercicio por el TEAR. Por tanto, podría haber practicado una nueva liquidación antes de que se hubiera producido la consumación del plazo de prescripción (aplicando la doctrina jurisprudencial que rechaza la doctrina del denominado "tiro único", citada, entre otras, en la STS de 29 de septiembre de 2014, RC 1014/2013) pero, en tanto no lo haga (y no nos consta que lo haya hecho), no puede pretender válidamente desconocer que esa autoliquidación que en su día realizó la recurrente fue confirmada materialmente por la resolución anulatoria dictada por el TEAR y, en consecuencia, a este resultado debe atenderse, no siendo aceptable que pretenda eludir los efectos de aquella anulación sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido y salvando los defectos que el TEAR estimó concurrentes en la liquidación anulada, actuando como si el ejercicio de 1999 no hubiese sido ya comprobado y estuviese prescrito".

En definitiva, las Resoluciones citadas por el TEAR de Andalucía se refieren a situaciones distintas a la aquí analizada, determinadas por el desarrollo de una previa actividad de comprobación por la Administración Tributaria, actividad ejercida de forma incorrecta por uno u otro motivo. Este es el motivo que también lleva al Tribunal Supremo a denegar la posibilidad de regularizar la compensación de bases imponibles negativas pendientes en el Impuesto sobre Sociedades, debiendo tenerse en cuenta que es pacífica la existencia de dicha facultad con carácter general. En consecuencia, en tales supuestos en que ha existido una actividad de comprobación previa en relación con el periodo en que se generaron los créditos fiscales regularizados con ocasión de la comprobación del periodo de su aplicación, el fundamento de la anulación de esta última regularización es, desde un punto de vista lógico, necesariamente distinto de la mera inexistencia de la facultad de comprobación de créditos fiscales pendientes. Sólo así puede entenderse que el Tribunal Supremo anule la regularización del crédito fiscal aplicado en un supuesto en que la existencia de tal facultad de comprobación es pacífica.

2.- El debate sobre si la Administración Tributaria está facultada para comprobar créditos fiscales

originados en periodos prescritos pero aplicados en periodos objeto de comprobación ha pasado por diferentes etapas a lo largo de los muchos años en que ha sido objeto de discusión. A estos efectos, baste señalar aquí que, tras diversas Sentencias con criterios no siempre coincidentes dictadas por el Tribunal Supremo, la modificación de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015 trató de zanjar dicha discusión, explicitando con carácter aclaratorio la imprescriptibilidad del conocido como derecho de la Administración Tributaria a comprobar. Cabe recordar aquí lo que dispone el Preámbulo de dicha norma.

De esta manera, el legislador aclara, a la vista de los debates surgidos en relación con la comprobación de créditos fiscales pendientes de compensación, deducción o aplicación, que tal derecho a comprobar no prescribe, introduciendo una limitación expresa en el artículo 66 BIS en relación con las facultades de comprobación de lo que denomina "créditos fiscales", que no afecta a la facultad de calificación por la Administración Tributaria de hechos actos u operaciones celebradas en periodos respecto de los que haya prescrito su derecho a liquidar.

Es relevante destacar a estos efectos que la norma se refiere al derecho a comprobar con carácter global, pese a comprender una doble vertiente relativa a créditos fiscales originados u operaciones celebradas en periodos prescritos. Ello es coherente con la regulación positiva del artículo 115 de la LGT, que define las potestades y funciones de comprobación e investigación, señalando el legislador como única limitación temporal la establecida en el apartado 2 del mencionado artículo 66 bis, que solo afecta a la comprobación de créditos fiscales.

En definitiva, la Ley 34/2015 confirma que el conocido como derecho a comprobar, en su doble vertiente de comprobación de créditos fiscales y de calificación de negocios celebrados en periodos prescritos, no se ve afectado por la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a dictar liquidación en relación con un determinado concepto y periodo, estando sometido a las limitaciones temporales establecidas por el artículo 66 BIS de la LGT y las que puedan establecer las leyes propias de cada tributo. El legislador no marca diferencia alguna al tratar la imprescriptibilidad del derecho a comprobar créditos fiscales y operaciones con origen en periodos prescritos, con los límites indicados anteriormente, por lo que si la Ley no distingue, nosotros tampoco debemos distinguir.

La anterior conclusión ya ha sido acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la reciente resolución de 25 de junio de 2019, a la vista del preámbulo de la Ley 34/2015 y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La Sentencia del Tribunal Supremo citada en esta RTEAC de 25 de junio de 2019 es especialmente interesante, en la medida en que hace referencia a que el derecho a comprobar es una potestad fiduciaria, dirigida a la liquidación de la deuda tributaria, por lo que salvo que la Ley lo establezca expresamente, no está sometida a plazo alguno de prescripción. En este sentido, como recuerda García de Enterría, el ordenamiento jurídico confiere a la Administración potestades para que alcance los fines generales a los que sirve. Las potestades de comprobación e investigación solo resultan útiles a la Administración tributaria en la medida en que sirvan para cuantificar una deuda tributaria, por lo que no se extinguen por su falta de ejercicio, más aún cuando los plazos de prescripción están sometidos al principio de legalidad, por lo que no es posible aplicar analógicamente el plazo del derecho a liquidar a un supuesto no previsto en la Ley como es el del derecho a comprobar.

3.- Sentado lo anterior, es preciso analizar si el derecho a comprobar los saldos de IVA generados en un periodo respecto del que ha prescrito el derecho a liquidar pero que se compensan en un periodo objeto de comprobación, se rige por lo dispuesto en el artículo 66 BIS, y en consecuencia, está sometido a dicha limitación temporal o, por el contrario, tal comprobación no está sometida a plazo alguno para su ejercicio conforme señala con carácter general el artículo 115 de la LGT.

Si bien es cierto que la primera norma con rango legal que incorporó una aclaración expresa de la facultad de comprobar créditos fiscales fue la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades para

ejercicios iniciados a partir de 1999, la redacción original de la actual Ley General Tributaria ya incluyó posteriormente en su artículo 106.4 mención expresa de tal derecho a comprobar bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, con el fin de que fuera aplicable a la generalidad de los tributos que se aplican en nuestro sistema impositivo.

Pese a ser cierto que la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere a saldos que pueden compensarse en periodos de liquidación posteriores, cuando la cuantía de las deducciones procedentes en el periodo en cuestión supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo, las especificidades en cuanto al cálculo de dicho importe o respecto a la técnica liquidatoria del Impuesto no ocultan su naturaleza de crédito fiscal, sin que se perciba por tanto la justificación de un tratamiento diferente en cuanto a la comprobación de su contenido. En este sentido, aunque tales especialidades existen, las mismas revisten carácter instrumental, por lo que debe valorarse si las mismas presentan la suficiente entidad como para definir las facultades de comprobación de la Administración Tributaria, en lugar de atender a la naturaleza de lo comprobado.

Partiendo de lo anterior, no puede concluirse que la ausencia de la mención de "saldos" en el artículo 66 BIS refleje la voluntad del legislador de excluir dicho tributo de la limitación introducida sobre el derecho a comprobar, más aún si tenemos en cuenta que el preámbulo de la Ley 34/2015 se refiere al derecho a comprobar "créditos fiscales". Parece más bien que es esta naturaleza de créditos fiscales pendientes de aplicación en periodos futuros la que exige, en opinión del legislador, un tratamiento diferenciado, sin distinguir expresamente en función de la mecánica liquidatoria del tributo al que se refieran.

Tal ausencia de diferenciación no puede justificarse en la especificidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permite optar por solicitar la devolución del saldo pendiente de aplicación bajo determinadas circunstancias o bien mantenerlo a compensar en los periodos siguientes, en la medida en que la posibilidad de optar por obtener el abono de una cantidad por la Administración Tributaria o bien de aplicar dicho importe en autoliquidaciones futuras se ha extendido notablemente en los últimos años a través de la posibilidad de "monetizar" determinados incentivos fiscales.

Así, la diferencia en cuanto al plazo de la Administración Tributaria para comprobar la veracidad de dicho saldo, entre los supuestos de solicitud de devolución y los de compensación en periodos futuros, se produce también, por ejemplo, cuando tiene lugar el abono de las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 35 o del apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, con respecto a cuando la deducción pendiente se aplica en periodos futuros. El legislador, que hace referencia a dicha monetización en un preámbulo de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades en el que también alude a las novedades introducidas en cuanto al derecho a comprobar, no establece excepción alguna al régimen de comprobación con un límite temporal de 10 años fijado en su artículo 39 en relación con las deducciones mencionadas, por lo que entendemos que ni mucho menos puede asumirse que rechace tal diferenciación en cuanto a plazos de comprobación.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que estime el presente recurso extraordinario y que fije como criterio en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, que la Administración tiene la facultad de comprobar los saldos a compensar que provienen de ejercicios prescritos y que tengan consecuencias en ejercicios no prescritos, sin perjuicio de que se pueda entender aplicable la limitación prevista en el artículo 66 bis de la LGT.

CUARTO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes en el plazo concedido a tal efecto:

1.- Extemporaneidad del recurso extarordinario de alzada.

2.- Con carácter subsidiario, consideramos que, la norma que debe prevalecer, y que debe operar, debe ser la que se ha establecido con la resolución que ahora nos ocupa, y que deberá ser vinculante para las resoluciones que se adopten con posterioridad a la presente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: Respecto de la extemporaneidad del presente recurso extraordinario de alzada, alegada por quien ostentó la condición de interesado ante el TEAR, ha de recordarse lo dispuesto en el artículo 242.2 de la LGT, a cuyo tenor:

"El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

(.....)".

De la documentación obrante al expediente se infiere que la resolución del TEAR fue notificada a la AEAT el 6 de marzo de 2019 por lo que teniendo presente que el recurso extraordinario de alzada se interpuso el 30 de mayo de dicho año, se ha de concluir que la interposición se realizó dentro del plazo legal de tres meses establecido en el artículo 242.2 de la LGT.

TERCERO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en el ámbito del IVA la Administración puede comprobar los saldos a compensar que provienen de periodos de liquidación prescritos y que se aplican en otros no prescritos, con ocasión de la comprobación de estos últimos períodos.

CUARTO: El Director recurrente alega en primer lugar que la negativa del TEAR a admitir la comprobación de los saldos a compensar provenientes de ejercicios prescritos descansa en último término en argumentos empleados por este Tribunal Central, en diversas resoluciones, para situaciones en las que concurre una circunstancia distinta a la que tiene lugar en el caso aquí examinado. Dice, en efecto, el Director recurrente: "En efecto, si bien las resoluciones citadas analizan la potestad de la Administración Tributaria de comprobar los saldos a compensar generados en periodos respecto de los que ha prescrito el derecho a liquidar, pero aplicados en otros periodos no prescritos, en todas ellas concurre un elemento diferenciador común, como es la realización de actuaciones de comprobación por dichos periodos sin que se llegara a dictar una liquidación válida, generalmente por obra del instituto de la prescripción". Es decir, a juicio del Director recurrente, en los casos examinados por el TEAC en las resoluciones citadas por el TEAR concurría una circunstancia que, sin embargo, no se da en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada: la de que el período del que procede el saldo a compensar había sido también comprobado, junto con los posteriores, en el procedimiento seguido por la Administración tributaria, siendo declarado prescrito por un órgano revisor con ocasión de la impugnación del acto administrativo que puso fin al citado procedimiento.

El TEAR cita en este sentido las siguientes resoluciones de este Tribunal Central, de 21 de enero de 2016 (RG 6705/2013), 18 de julio de 2013 (RG 4693/2011), 15 de noviembre de 2012 (RG 5274/2009) y 15 de febrero de 2017 (RG 1812/2011/50/IE), reproduciendo parte de esta última. Es cierto, tal como afirma el Director recurrente, que en estas resoluciones fue el órgano revisor quien

declaró la prescripción del ejercicio en el que se generaron los saldos a compensar, circunstancia que no concurre en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, pero no lo es menos que es también doctrina de este Tribunal Central que en los casos en los que la comprobación se inició cuando el período del que provienen los saldos a compensar estaba ya prescrito tampoco procede la comprobación de dichos saldos a efectos de la regularización de los períodos no prescritos. Así nos hemos pronunciado, por ejemplo, en la resolución de 20 de noviembre de 2014 (RG 6447/2012) y en la de 16 de diciembre de 2014 (RG 3511/2012).

Sea como fuere, lo cierto es que todas las resoluciones citadas en el párrafo anterior, tanto las invocadas por el TEAR como las dos últimas mencionadas por este Tribunal Central, se refieren a situaciones en las que regía la Ley 58/2003, General Tributaria, antes de su modificación por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, por lo que deberemos analizar la cuestión controvertida a la luz de la redacción dada por esta última norma, en vigor desde el 12 de octubre de 2015, pues resulta de aplicación al caso examinado en el presente recurso al haberse iniciado el procedimiento de inspección el 11 de abril de 2016, e n virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, a cuyo tenor:

"2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación".

QUINTO: En primer lugar hemos de recordar la normativa aplicable a la cuestión examinada antes de la modificación efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

Por un lado, los apartados Uno y Cinco del artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), establecían lo siguiente:

Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción

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

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.

(.....)".

Por su parte, el apartado primero del artículo 115 de la LIVA señalaba:

Artículo 115. Supuestos generales de devolución

"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".

En lo concerniente a la prescripción disponían los artículos 66 y 70 de la LGT lo siguiente:

Artículo 66. Plazos de prescripción

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales

1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.
2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta Ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.
3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.

A su vez, el apartado 5 del artículo 106 de la LGT disponía:

Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba

5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

En cuanto a las potestades y funciones de comprobación e investigación, disponía el artículo 115 de la LGT:

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación

- "1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.
2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.
3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los

tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta Ley".

Con base en esta normativa este Tribunal Central dictó las resoluciones señaladas en el fundamento de derecho cuarto en virtud de las cuales se estableció como doctrina que en el ámbito del IVA los saldos a compensar procedentes de ejercicios prescritos, tanto si la prescripción había sido declarada por un órgano revisor como si había tenido lugar por el mero transcurso del tiempo, no podían ser comprobados a efectos de la regularización de los períodos posteriores no prescritos. Las razones por las que dicha comprobación no es posible pueden resumirse en las siguientes:

- En el IVA el derecho a deducción forma parte del mecanismo del Impuesto; este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones y si durante un periodo impositivo la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar por tanto la deducción mediante la imputación, se prevé que pueda trasladarse el excedente al periodo impositivo siguiente (durante los tres primeros trimestres u once primeros meses) o bien proceder a la devolución (en la última declaración liquidación del ejercicio, o en las mensuales si se ha optado en la actualidad por inscribirse en el registro de devolución mensual), todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.cinco de la Ley 37/1992. En el IVA, el obligado tributario opta por la compensación o por la devolución de los saldos existentes a su favor el 31 de diciembre de cada año, o en su caso, al término de cada periodo de liquidación (de acogerse al sistema de devolución mensual en la actualidad). Lo que está pendiente de compensar no son cuotas propiamente dichas, sino los saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas.

- Conforme al artículo 66 de la LGT, el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por la prescripción, incluso a los efectos de su compensación en periodos futuros, en cuanto la prescripción del derecho a liquidar supone la imposibilidad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. No obstante, la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de aquellos periodos no prescritos, aunque se tomen datos, en este caso saldos a compensar, de periodos prescritos y limitándose a incorporar aquellos datos declarados por el obligado tributario, sin extenderse a la verificación de dichos saldos, ya que tales operaciones de comprobación o liquidación están vedadas a la Administración como consecuencia de la prescripción. La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.

- Como consecuencia de la prescripción, la liquidación del periodo prescrito, que se presume cierta, deviene firme. La prescripción implica que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria correspondiente. Los saldos compensables son los definitivos del periodo en que se produjeron, y este carácter definitivo deriva, bien de que han sido comprobados y liquidados por la Inspección, bien de que han ganado la prescripción. Admitida la compensación de los saldos declarados derivados de ejercicios prescritos, lo determinante para la procedencia de tal compensación es la efectiva correlación entre los saldos declarados a compensar en la declaración liquidación del periodo no prescrito y los declarados en los ejercicios prescritos, y es esa correlación la que ha de ser objeto de comprobación en el periodo no prescrito.

- Dado el especial mecanismo del IVA, si se permitiese a la Administración revisar los saldos a compensar de los periodos prescritos, modificando su cuantía, estaríamos haciendo de peor condición a aquellos obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de

liquidación, respecto de aquellos que optan por la devolución, ya que, estando prescrito el periodo controvertido, aquellos que hubieran optado por la devolución obtendrían el exceso de las cuotas declaradas por el obligado tributario en el periodo prescrito, mientras que los sujetos que hubieran optado por la compensación podrían ver modificada la cuantía de los saldos a compensar.

En definitiva, pues, conforme a la doctrina de este Tribunal Central relativa a situaciones anteriores a la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, la comprobación de los saldos a compensar procedentes de ejercicios prescritos a efectos de la regularización de los no prescritos no sería posible .

SEXTO: Expuesta la postura de este Tribunal Central al amparo de la normativa anterior a la reforma efectuada en la LGT por la Ley 34/2015 debemos analizar seguidamente si dicha reforma justifica que deba adoptarse un criterio distinto a partir de su entrada en vigor. En este sentido, la Ley 34/2015 introdujo el artículo 66 bis en la LGT, en vigor desde el 12 de octubre de 2015, que dispone lo siguiente:

Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar

"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado".

Debe señalarse que el apartado 5 del artículo 106 de la LGT fue suprimido por la Ley 34/2015.

El artículo 115 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dispone:

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos,

actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis. 2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta Ley".

El artículo 70 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, establece lo que sigue:

Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales

"1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta Ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.

3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis. 2 y 3 de esta Ley".

Como se ha señalado, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, en vigor desde el 12 de octubre de 2015 y aplicable en consecuencia a los hechos aquí examinados en la medida en que el procedimiento de inspección se inició el 11 de abril de 2016, introdujo en la LGT el

artículo 66 bis y modificó su artículo 115 en los términos arriba expuestos. En relación con las materias reguladas en dichos preceptos el punto II del Preámbulo de la Ley 34/2015 señalaba lo siguiente:

La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

La reforma operada por la Ley 34/2015 incorpora un artículo nuevo en la LGT, el 66 bis, con la finalidad de consagrar la distinción entre la potestad para comprobar e investigar, (que no prescribe, aunque se limita temporalmente a 10 años cuando afecte a bases imponibles negativas, deducciones o cuotas a compensar) y el resto de potestades reguladas en el artículo 66 de la LGT, que mantienen un plazo limitado de ejercicio de 4 años.

La interpretación del artículo 66 bis debe hacerse teniendo en cuenta la reforma introducida a su vez por la Ley 34/2015 en los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la propia LGT concernientes a la potestad de comprobación e investigación de la Administración tributaria. Tales apartados reconocen ahora de manera expresa lo que había legitimado, en relación con la normativa anterior a la reforma, el Tribunal Supremo con su jurisprudencia, a saber, que la potestad comprobadora de la Administración no estaba sometida, con carácter general, a ningún límite temporal respecto de los hechos o actos comprobados, incluso si se han realizado en ejercicios ya prescritos, respecto de los cuales, en consecuencia, la Administración no sólo podía desplegar en plenitud sus potestades comprobadoras e investigadoras siempre que resulten precisas para ejercitar alguno de los derechos del artículo 66 de la LGT que permanezcan vivos, sino que incluso podía recalificar fiscalmente las operaciones acudiendo a alguna de las cláusulas antiabuso de los artículos 13, 15 y 16 de la LGT. Pueden citarse, en este sentido, a modo de ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (Rec. casación 4075/2013) y 26 de febrero de 2015 (Rec. casación 4072/2013).

La novedad de la reforma es, pues, el reconocimiento explícito en la LGT de que la potestad para comprobar e investigar no prescribe, esto es, puede ejercerse hacia atrás sin limitación temporal

siempre que tal comprobación e investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos del artículo 66 de la LGT que no hubieren prescrito, que normalmente se referirá al derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Con otras palabras, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar hechos originados en ejercicios prescritos en la medida en que dicha comprobación sea necesaria para liquidar los no prescritos. Y, en sentido contrario, la Administración no podrá comprobar e investigar hechos pasados si no resulta necesario para liquidar una deuda tributaria viva.

La única excepción a esta comprobación e investigación ilimitada temporalmente hacia el pasado se contempla respecto a la comprobación de las "bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación" que prescribirá a los diez años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. En estos casos no podrá la Administración tributaria comprobar más atrás de esos diez años aunque esa limitación no impide que permanezca vivo el derecho de la Administración a requerir del contribuyente la aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones de bases, cuotas o deducciones, derecho cuyo alcance estará constituido por un examen meramente formal de los datos pudiendo ignorar dichas bases, cuotas o deducciones si el interesado no aporta la documentación indicada, pero sin que pueda la Administración desarrollar otras facultades de comprobación o investigación.

Como hemos señalado más arriba, la novedad de la reforma fue el reconocimiento explícito en la LGT de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobar e investigar porque la jurisprudencia ya se había pronunciado en favor de esta posibilidad de ejercer sin límite temporal las potestades de comprobación e investigación -que no las de liquidación- y porque la reforma del Impuesto sobre Sociedades efectuada mediante la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, ya había establecido la limitación temporal a diez años de las potestades de comprobación e investigación de las bases imponibles negativas (artículo 26.5) así como de las deducciones (artículos 31.7, 32.8 y 39.6), que, ahora, la LGT extiende a la generalidad de tributos y posibles créditos fiscales (bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación).

SÉPTIMO: Llegados a este punto este Tribunal Central debe pronunciarse sobre si a partir de la reforma operada por la Ley 34/2015 debe adoptar un criterio distinto al mantenido con la normativa anterior respecto a la posibilidad, en el ámbito del IVA, de comprobar los saldos a compensar generados en periodos prescritos a efectos de la regularización de los periodos posteriores no prescritos en los que el derecho de la Administración a practicar la oportuna liquidación ha prescrito con efectos en periodos en los que no se ha producido esta prescripción.

A juicio de este Tribunal Central a partir de la Ley 34/2015 debe reconocerse a la Administración tributaria la posibilidad de comprobar e investigar las cuotas compensadas o pendientes de compensación en concepto de IVA, en los términos del artículo 66 bis de la LGT, por las razones que se exponen seguidamente.

Si bien es cierto que tras la reforma operada por la Ley 34/2015 la LGT sigue utilizando el término "cuotas compensadas o pendientes de compensación" en su artículo 66 bis, y que en el ámbito del IVA lo que se compensa es el saldo o exceso en el período de las cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas, no es menos cierto que en puridad lo que se compensan son cuotas soportadas y deducibles que por falta de cuotas devengadas no han podido descontarse de estas últimas en el período de liquidación y por tal motivo se trasladan a los periodos siguientes. Propiamente hablando lo que se compensan son, por tanto, cuotas soportadas y deducibles. El

Preámbulo de la Ley 34/2015 utiliza novedosamente la expresión "créditos fiscales" para referirse a las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

Lo determinante, por tanto, a la luz de dicha expresión, para que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT es que, más allá de la particular técnica liquidatoria de un impuesto, nos encontremos ante un derecho del contribuyente a trasladar un crédito a su favor a un ejercicio posterior a aquél en que se generó y, desde esta perspectiva, entendemos que los saldos a compensar de IVA deben ser considerados auténticos créditos fiscales. Ciertamente, en nuestras resoluciones dictadas al amparo de la normativa anterior a la reforma realizada por la Ley 34/2015 reconocíamos la condición de crédito a favor del obligado tributario del saldo a compensar de IVA pero la peculiar mecánica liquidatoria de este impuesto impedía, a nuestro juicio, la comprobación de la legalidad de dicho saldo cuando se había generado en un ejercicio prescrito. Es ahora, con la Ley 34/2015, cuando el legislador parece primar la condición de "crédito fiscal" sobre cualquier otra, como pueda ser la particular forma de liquidar cada tributo, para permitir la comprobación de un derecho del contribuyente generado en un período prescrito pero que proyecta sus efectos en períodos posteriores no prescritos.

OCTAVO: Amén de las razones específicas que a continuación se expondrán, hay que tener en cuenta a este respecto lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, que se ha referido a la comprobación de lo actuado por los contribuyentes, en lo concerniente a la deducción y devolución de los saldos de IVA a su favor, en su sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD, cuyos apartados 52 y 53 disponen lo siguiente:

"52. Acerca de ello, se ha de poner de relieve que el funcionamiento normal del sistema común del IVA exige la exacta percepción del impuesto. En efecto, cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y, a este respecto, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto [sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska), C-188/09, Rec. p. I-0000, apartado 21].

53. De ello resulta que el plazo para realizar la devolución del excedente del IVA puede prolongarse en principio para efectuar una inspección fiscal, sin que ese plazo así prolongado deba considerarse no razonable, siempre que la prolongación no vaya más allá de lo necesario para concluir ese procedimiento de inspección (véase por analogía la sentencia Sosnowska, antes citada, apartado 27). No obstante, dado que el sujeto pasivo no puede disponer temporalmente de los fondos correspondientes al excedente del IVA, soporta económicamente una desventaja, que puede compensarse con el pago de intereses, garantizando así el respeto del principio de neutralidad fiscal."

La obligación de comprobación que el TJUE señala en los apartados que se han reproducido se contiene igualmente en otras muchas de sus sentencias, algunas de las cuales relativas de modo específico a la exacción del IVA. Aunque la sentencia correspondiente al asunto C-107/10 concluyó declarando la improcedencia de posponer el inicio del devengo de los intereses de demora en las devoluciones de IVA a la finalización de los procedimientos de control correspondientes, sustanciados por las administraciones tributarias de los Estados de la Unión, el TJUE afirmó igualmente su procedencia, expresada en forma de obligación para ellos.

Esta posibilidad de que el derecho a la deducción del IVA soportado se extinga por inacción ha sido reiterada por el TJUE con posterioridad en sentencias como las de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09, Nidera Handelscompagnie, 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS Bulgaria Transport, 6 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone.

Esta extensión se ha culminado en la reciente sentencia de 23 de abril de 2020, recaída en los asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18, Sole-Mizo y otros, que la ha llevado al ámbito de los intereses de demora, en la que se ha declarado:

"El Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del impuesto sobre el valor añadido deducible retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión."

Ha de tenerse en cuenta, adicionalmente, que conforme al criterio del Tribunal Supremo, expresado en reiteradas sentencias, por todas las cuales tomaremos la de 17 de marzo de 2016, concluido el plazo de cuatro años del que se dispone para compensar los saldos a favor de los contribuyentes, se abre un nuevo plazo de cuatro años dentro del cual el contribuyente puede solicitar la devolución del saldo que no pudo compensar.

La imposibilidad de aplicar a las devoluciones que traigan causa de esta aproximación jurisprudencial lo dispuesto por el artículo 66 bis de la LGT bien podría conducir a su realización sin posibilidad alguna de comprobación, lo que no parece fácilmente aceptable.

Otra de las razones que bajo la normativa anterior a la Ley 34/2015 determinaba la imposibilidad de comprobar los saldos a compensar generados en ejercicios prescritos era que admitir dicha posibilidad podría conducir a una situación de discriminación no justificada entre el obligado tributario que opta por la devolución y el que opta por la compensación al término del período de liquidación. Pues bien, tal como señala el Director recurrente, también en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades existe desde la Ley 27/2014 la posibilidad de solicitar la devolución de determinadas deducciones por insuficiencia de cuota, como sucede, por ejemplo, con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales regulada en el apartado 2 de su artículo 36. En efecto, dispone el artículo 39 de la Ley 27/2014, concerniente a las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, en su apartado tercero, lo que sigue:

"3. En el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de esta Ley, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono se registrará por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31".

Pues bien, dándose respecto de la deducción del artículo 36.2 de la Ley 27/2014 la posibilidad de solicitar su devolución por insuficiencia de cuota en la declaración del propio ejercicio en el que se ha generado, el artículo 39 de dicha norma permite, no obstante, iniciar el procedimiento de comprobación de dicha deducción, aplicada o pendiente de aplicación, siempre que no haya transcurrido el plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación. En definitiva, pues, la razón que se daba para no permitir antes de la reforma operada por la Ley 34/2015 la comprobación de los saldos de IVA a compensar, basada en la posible discriminación con respecto a quien solicitaba la devolución, no puede mantenerse actualmente en la medida en que, pudiendo plantearse una situación semejante en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el legislador, no obstante, ha permitido la comprobación del crédito fiscal en este último impuesto.

En lo que al IVA se refiere, la diferencia que se puede generar con esta aplicación del artículo 66 bis de la LGT entre los contribuyentes que solicitan la devolución del saldo a su favor y la de los que esperan para su ulterior compensación es una diferencia que se debe al ejercicio de una opción por

parte del contribuyente, como es la de solicitar la devolución del saldo disponible. Esta opción conmina a la Administración a la devolución del citado importe, previa comprobación o no, dando lugar igualmente a la obligación de abono de intereses de demora, tal y como prevé la propia Ley del IVA, si el retraso en la devolución supera los seis meses.

La solicitud de la devolución, como la forma en que se haga (también podría optar por el régimen de devolución mensual, acelerándola todavía más) responde a la voluntad del contribuyente y desencadena consecuencias, a su favor y en su contra, entre las que se encuentra la "aceleración" de la prescripción respecto al contribuyente que deja esa compensación pendiente.

A la diferencia entre las situaciones de quien ha solicitado una devolución ordinaria y otras, por ejemplo, la de la existencia de un ingreso indebido, cuya devolución se solicita, se ha referido el TJUE en sentencia de 14 de junio de 2017, asunto C-38/16, Compass Contract Services, señalando que se trata de cuestiones distintas, no equiparables, a las que se puede dar un tratamiento distinto en materia de prescripción sin que ello atente contra el principio de neutralidad.

El hecho de que el precepto se refiera a la compensación de cuotas y no de saldos, debe considerarse una cuestión menor, que apunta una cierta torpeza, quizá, del legislador, pero que no justifica un régimen sustantivo distinto para el IVA distinto del aplicable en otros tributos.

Esta equiparación se encuentra igualmente en la jurisprudencia comunitaria, en particular, en la sentencia de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, Alstom Power Hydro, en la que el TJUE trasladó las consideraciones que se habían hecho en el ámbito de la caducidad del derecho a la deducción a la posibilidad de considerar prescrito el derecho a la devolución de los saldos de IVA.

Efectivamente, en su sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, el TJUE declaró:

"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

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

Es de ver que la extinción por inacción que el TJUE comenzó declarando en relación con el derecho a la deducción se trasladó, mutatis mutandis, al derecho a la devolución, señalándose, en la sentencia de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, que antes anunciamos, lo siguiente:

"14. Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.

15. Procede señalar, en primer lugar, que, si bien es cierto que, como señaló Alstom, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no establece explícitamente tal plazo de prescripción, no lo es menos que esta circunstancia no permite, por sí sola, llegar a la conclusión de que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del IVA no puede acompañarse de un plazo de prescripción.

16. En efecto, por un lado, por analogía con lo que se aplica al ejercicio del derecho a deducir, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA 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 (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-

95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 44)."

Con base en las anteriores consideraciones, concluyó el TJUE declarando que la norma de referencia: "no se opone a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado."

La calificación del exceso de cuotas soportadas deducibles sobre cuotas devengadas como crédito fiscal a favor del contribuyente se afirma igualmente por el mismo TJUE, como así se declara en su sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera, al reconocer que, aunque los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las condiciones para la devolución del "excedente del IVA" (sic), las mismas: "no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que, en todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo" (apartado 24).

Habiéndose equiparado derecho a la deducción y a la devolución de los saldos o excedentes a favor del obligado tributario por el mismo TJUE, y constituyendo ambos piezas inseparables, no parece que la imprecisión que pudiera imputarse al artículo 66 bis de la LGT justifique la exclusión de su ámbito objetivo del derecho a la comprobación de las autoliquidaciones de las que traen causa las devoluciones de IVA ulteriormente solicitadas.

El reconocimiento a partir de la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 de la posibilidad de comprobar e investigar las cuotas compensadas o pendientes de compensación en concepto de IVA, en los términos del artículo 66 bis de la LGT, no puede extenderse, sin embargo, a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por prescripción por un órgano revisor, situaciones en que debe mantenerse el criterio que sostuvimos en resoluciones anteriores (RG 1812/2011/50, RG 6705/2013) para garantizar la eficacia de los pronunciamientos de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales. En la resolución de 21 de enero de 2016 (RG 6705/2013) dijimos, en efecto, que:

En definitiva, y por lo que se refiere al supuesto concreto que estamos analizando, la Administración empleó sus facultades de comprobación en relación con los ejercicios 2006, 2007 y 2008, y ha prescrito su derecho en relación con el ejercicio 2006 (que es el único en el que se practica regularización por una cuestión de fondo, de forma que en los siguientes únicamente se regularizan los efectos del traslado de saldos del ejercicio 2006), como hemos declarado en esta resolución, agotando con ello sus facultades de comprobación respecto de dicho ejercicio, no pudiendo ahora este Tribunal Económico-Administrativo arrastrar los efectos de dicha regularización a periodos no prescritos. Esto es, anuladas las liquidaciones de 2006 por este órgano revisor no se pueden trasladar los efectos de las regularizaciones efectuadas por el órgano inspector a períodos posteriores, dada la desaparición del ámbito del derecho de las liquidaciones anuladas.

Ni tampoco puede extenderse a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por un órgano revisor por motivo distinto al de prescripción sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada, situaciones en que debe mantenerse el criterio expuesto por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de diciembre de 2017 (rec. casación nº 1890/2016) a la que alude el Director recurrente

Por lo expuesto,

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

acuerda

ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

Tras la entrada en vigor de Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Administración tributaria puede comprobar e investigar en el ámbito del IVA los saldos a compensar en los términos del apartado 2 del artículo 66 bis de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Dicha posibilidad no se extiende a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por prescripción por un órgano revisor o por motivo distinto al de prescripción, sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada