CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1559 (03/04/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 33.5 Ley 20/1991 Art. 4.1 del Reglamento (CEE) Nº 1911/91

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil tiene cuotas soportadas que no ha podido compensar. Parte de dichas cuotas han sido soportadas hace más de cuatro años.

Señala que, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010, la caducidad del derecho a compensar las cuotas no conlleva la caducidad del derecho a la devolución. Expresa que aunque se trata de una sentencia referida al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es trasladable al IGIC dado que presenta idéntica naturaleza y funcionamiento.

Consulta si caducado el derecho a la compensación nace el derecho a la devolución de las cuotas soportadas del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La nueva regulación del plazo de caducidad del derecho a compensar, efectuada por la Ley 7/2012, es aplicable a las cuotas a compensar que se generen en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre del año 2012, o al mes de octubre de 2012, o en las siguientes, con independencia del nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas que forman parte de la cuantía a compensar.

A las cuotas a compensar generadas en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación anteriores al tercer trimestre del año 2012 o al mes de octubre de 2012, les resultará aplicable la regulación del plazo de caducidad vigente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

La entidad consultante señala que parte de las cuotas que no ha podido compensar han sido soportadas hace más de cuatro años. A dichas cuotas no le es aplicable la nueva redacción del artículo 33.5 de la Ley 20/1991 efectuada por la Ley 7/2012, por lo que ha caducado el derecho a la compensación.

- No es trasladable al IGIC el criterio jurisprudencial relativo al IVA y contenido en las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 y 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010. Por tanto, a efectos del IGIC, caducado el derecho a la compensación no nace un derecho autónomo a la devolución.

- Transcurridos cuatro años desde la terminación del período de liquidación en que se originó el derecho a la deducción (regulación vigente hasta el día 30 de octubre de 2012) o contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso

(regulación vigente desde el día 31 de octubre de 2012), y si el sujeto pasivo no ha podido compensar las cuotas soportadas, éste podrá solicitar su devolución:

a) Tratándose de sujetos pasivos no acogidos al régimen de devolución mensual, exclusivamente en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año en que ha caducado el derecho a la compensación, aunque el plazo de presentación de dicha autoliquidación sea posterior al transcurso de cuatro años desde el último día del período de liquidación en el que nació el derecho a la deducción (hasta el día 30 de octubre de 2012) o desde la fecha de presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso (desde el día 31 de octubre de 2012).

b) Tratándose de sujetos pasivos acogidos al régimen de devolución mensual, exclusivamente en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación del mes en que ha caducado el derecho a la compensación, aunque el plazo de presentación de dicha autoliquidación sea posterior al transcurso de cuatro años desde el último día del período de liquidación en el que nació el derecho a la deducción (hasta el día 30 de octubre de 2012), o desde la fecha de presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso (desde el día 31 de octubre de 2012).

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil tiene cuotas soportadas que no ha podido compensar. Parte de dichas cuotas han sido soportadas hace más de cuatro años.

Señala que, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010, la caducidad del derecho a compensar las cuotas no conlleva la caducidad del derecho a la devolución. Expresa que aunque se trata de una sentencia referida al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es trasladable al IGIC dado que presenta idéntica naturaleza y funcionamiento.

Consulta si caducado el derecho a la compensación nace el derecho a la devolución de las cuotas soportadas del IGIC.

SEGUNDO.- La resolución de esta consulta requiere analizar, en primer lugar, la caducidad del derecho a compensar las cuotas del IGIC soportadas y deducibles, y, en segundo lugar, si resulta trasladable la doctrina del Tribunal Supremo al IGIC de que la caducidad del derecho a compensar las cuotas del IVA no conlleva la caducidad del derecho a la devolución.

TERCERO.- En la regulación de la caducidad del derecho a compensar debemos diferenciar dos períodos, a saber:

Hasta el día 30 de octubre de 2012

La redacción del número 5 del artículo 33 de la Ley 20/1991 era la siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de la cuotas devengadas en el mismo periodo, el exceso podrá ser deducido por orden cronológico en las declaraciones-liquidaciones inmediatamente posteriores, en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo de cuatro años, contados a partir de la fecha de terminación del periodo en que se originó el derecho a la deducción.*
>
> *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 esta Ley."*

Ejemplo: Una cuota devengada el día 27 de mayo de 2009 se dedujo en la autoliquidación correspondiente al primer período de liquidación del año 2012. Esta autoliquidación se presentó el día 15 de abril de 2012 con resultado de "a compensar". El sujeto pasivo presenta autoliquidaciones trimestrales.

En el momento de ejercicio del derecho a la deducción no ha caducado dicho derecho conforme a lo establecido en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991, cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción que es el devengo de la cuota del IGIC de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la misma Ley.

Cuestión distinta es el plazo de caducidad del derecho a la compensación de cuotas en autoliquidaciones futuras. El cómputo inicial del plazo de caducidad del derecho a la compensación se produce a partir de la fecha de terminación del periodo de liquidación en que se originó el derecho a la deducción. Teniendo en cuenta que el nacimiento del derecho a la deducción de una cuota del IGIC es cuando se devenga, conforme al artículo 32 de la Ley 20/1991, en este supuesto la fecha de terminación del período de liquidación trimestral en que nació el derecho a la deducción (27 de mayo) fue el 30 de junio de 2009, por lo que éste será el primer día del plazo de caducidad del derecho a la compensación y el último día será el 30 de junio de 2013. Ello implica que la última autoliquidación en la que se puede ejercitar la compensación es la correspondiente al segundo trimestre del año 2013, aunque el plazo de presentación de dicha autoliquidación (1 a 20 de julio de 2013) sea posterior al transcurso de cuatro años desde el último día del período de liquidación en el que nació el derecho a la deducción, en este sentido ya se ha pronunciado esta Dirección General de Tributos en su consulta vinculante 1304 de 26 de agosto de 2009 cuando expresa: "*La última autoliquidación en que puede efectuar el sujeto pasivo la compensación es la correspondiente al período de liquidación en el que caduca el derecho a la compensación, aunque el plazo de presentación de dicha autoliquidación sea posterior al transcurso de cuatro años desde el último día del período de liquidación en el que nació el derecho a la deducción. La presentación extemporánea de esta autoliquidación supone la pérdida del derecho a compensar, sin que quepa admitir, conforme establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la solicitud de rectificación ni de dicha la autoliquidación ni de las autoliquidaciones correspondiente al plazo de caducidad.*"

Desde el día 31 de octubre de 2012

El artículo 6.Cuatro de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante, Ley 7/2012) modificó el número 5 del artículo 33 quedando redactado del modo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.»

Posteriormente este número 5 fue modificado por el artículo 17.Ocho de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (en adelante, Ley 16/2012), quedando redactado como sigue (el subrayado es nuestro):

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

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración."

No obstante, lo que nos interesa en la presente consulta, que es el plazo de caducidad del derecho a la compensación en autoliquidaciones futuras (lo subrayado), no ha sufrido cambios en la Ley 16/2012.

Ejemplo: Una cuota devengada el día 27 de mayo de 2009 se dedujo en la autoliquidación correspondiente al primer período de liquidación del año 2013. Esta autoliquidación se presentó el día 25 de abril de 2013 con resultado de "a compensar". El sujeto pasivo presenta autoliquidaciones trimestrales.

El ejercicio del derecho a la deducción se ha realizado antes de haber caducado dicho derecho.

El cómputo inicial del plazo de caducidad del derecho a la compensación se produce a partir de la presentación de la autoliquidación trimestral en que se originó dicho exceso, por lo que el primer día del plazo de caducidad será el 25 de abril de 2013 y el último día será el 25 de abril de 2017. Ello implica que la última autoliquidación en la que se puede ejercitar la compensación será la correspondiente al segundo trimestre del año 2017, de continuar con la obligación de presentación trimestral, y si la obligación es mensual en la autoliquidación correspondiente al mes de abril de 2017.

Comprobamos que con la nueva regulación el plazo de caducidad para ejercer la compensación de cuotas en autoliquidaciones futuras ha aumentado significativamente y sin estar ligado al nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

La cuestión que debe analizarse es si la nueva regulación del plazo de caducidad, en vigor desde el día 31 de octubre de 2012, es aplicable o no a cuotas a compensar generadas con anterioridad a dicha fecha, es decir si es aplicable o no a cuotas a compensar derivadas de autoliquidaciones correspondientes a períodos de liquidación anteriores a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

La respuesta es negativa por varias razones:

a) Ni la Ley 7/2012, ni la Ley 16/2012, contienen una disposición transitoria que regule la aplicación retroactiva de la modificación del número 5 del artículo 33 de la Ley 20/1991.

b) Debe aplicarse el régimen de caducidad vigente en el momento en que nace el derecho a la compensación.

Por tanto, la nueva regulación del plazo de caducidad del derecho a compensar es aplicable a las cuotas a compensar que se generen en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre del año 2012, o al mes de octubre de 2012, y en los siguientes períodos de liquidación, con independencia del nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas que forman parte de la cuantía a compensar en autoliquidaciones posteriores, como hemos visto en la resolución de los ejemplos anteriores.

La entidad consultante señala que parte de las cuotas que no ha podido compensar han sido soportadas hace más de cuatro años. A dichas cuotas no le es aplicable la nueva redacción del artículo 33.5 de la Ley 20/1991 efectuada por la Ley 7/2012, por lo que ha caducado el derecho a la compensación.

CUARTO.- La siguiente cuestión a analizar es si caducado el derecho a la compensación nace el derecho a la devolución, de acuerdo con la posición jurisprudencial, relativa al IVA, del Tribunal Supremo en sus sentencias de 4 de julio de 2007 y 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010.

A juicio del Tribunal Supremo, no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la

compensación por transcurso del plazo fijado, la Administración debe devolver al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

Por tanto, el sujeto pasivo del IVA puede optar por compensar las cuotas soportadas en el plazo de caducidad de los cuatro años previstos legalmente – como hasta ahora venía sucediendo- pero, además, se le concede la posibilidad de solicitar la devolución del saldo existente a su favor de las cuotas soportadas y no compensadas, pudiendo ejercitar dicho derecho aún después de haber transcurridos dicho plazo de caducidad.

El Tribunal Supremo basa su razonamiento en los fundamentos establecidos en la Sexta Directiva Comunitaria (77/388/CEE) que regula el Sistema Común del IVA, concretamente en su artículo 18.4 que dispone:

> "*Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ello fijadas.*
> *No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante."*

El contenido de este precepto comunitario, con la finalidad de garantizar la neutralidad del IVA, establece un sistema alternativo en el caso de que el importe de las cuotas soportadas y deducidas supere el importe de las cuotas devengadas y declaradas: o bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente o bien proceder a su devolución.

Para el Tribunal Supremo la redacción de este artículo 18.4 fija un auténtico derecho subjetivo de los sujetos pasivos para "recuperar" las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción y que la regulación interna de cada país no puede lesionar, de ahí la doctrina del Tribunal Supremo de permitir que, una vez "agotado" el procedimiento de compensación, nazca el derecho a la devolución.

Las razones por las que consideramos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo no es trasladable al IGIC son las siguientes:

A) La regulación comunitaria de los tributos sobre el volumen de negocios no se aplica en Canarias, como expresa el artículo 4.1 del Reglamento (CEE) Nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (en adelante Reglamento (CEE) Nº 1911/91), y se ha encargado de ratificarlo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Auto de 16 de abril de 2008 (recaído en el Asunto C-186/07).

B) Las sentencias claramente se apoyan en la regulación de la Sexta Directiva y no en el contenido de la legislación interna española y como demostración de esta aseveración en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 se expresa (el subrayado es nuestro):

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

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración (...)."

Esta configuración de la devolución como un derecho autónomo con plazo de prescripción de cuatro años y la necesidad de optar por un sistema de devolución (a instancia de parte), no tiene reflejo en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco en la Ley 20/1991.

C) La regulación de la deducción en el IGIC no tiene como referencia obligatoria una norma comunitaria, sino exclusivamente el criterio del legislador español. Por ello, el ejercicio del derecho a la deducción se debe efectuar con base exclusivamente en la normativa contenida en la Ley 20/1991 y en sus normas de desarrollo.

D) El IVA y el IGIC son dos tributos con las mismas finalidades: gravar exclusivamente al consumidor final (haciendo tributar el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y comercialización de bienes o servicios), ser neutral en el comercio interior (permitiendo que las cuotas soportadas no tengan incidencia a la hora de conformar el precio de los bienes o servicios que se ofertan) y ser neutral en el comercio exterior (permitiendo, en el supuesto del IGIC, que los bienes o servicios que se producen u ordenan desde Canarias y se consuma en otro territorio salgan libre de tributación indirecta), y que utilizan, para la consecución de estos objetivos, las mismas técnicas: la repercusión y la deducción.

Mientras la neutralidad del IVA se alcanza a través de su regulación propia (Ley 37/1992 y normas reglamentarias de desarrollo) y de la regulación y principios contenidos en la normativa comunitaria de los tributos sobre el volumen de negocios; en el IGIC se alcanza exclusivamente aplicando la regulación contenida en su normativa propia (Ley 20/1991 y sus normas reglamentarias de desarrollo). No cabe trasladar al IGIC principios comunitarios derivados de la regulación de tributos sobre el volumen de negocios, inaplicable en Canarias conforme al artículo 4.1 del Reglamento (CEE) Nº 1911/91.

E) La devolución derivada del proceso de liquidación del IGIC debe contemplarse desde una doble perspectiva:

a) Con carácter general, como alternativa, junto con la compensación, en la recuperación de la diferencia, o exceso, entre las cuotas devengadas y las cuotas soportadas consignadas en una autoliquidación periódica, de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 33.5 de la Ley 20/1991, tanto en la redacción vigente hasta el día 30 de octubre de 2012 como la redacción vigente con posterioridad.

b) Con carácter excepcional, de verdadero ejercicio material de la deducción.

En efecto, el ejercicio material de la deducción de las cuotas soportadas se efectúa a través de la consignación de las cuotas deducibles en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se soportaron tales cuotas o en las siguientes autoliquidaciones periódicas (artículo 33.3 de la Ley 20/1991), restando las cuotas devengadas. El problema surge cuando no existen cuotas devengadas que restar porque el sujeto pasivo realiza exclusivamente operaciones a tipo cero u operaciones exentas o no sujetas de carácter plena (que dan derecho a la deducción).

En este caso, la forma de recuperación no puede ser la compensación, puesto que jamás tendría posibilidad de restar diferencias positivas entre cuotas devengadas y cuotas soportadas, sino directamente la devolución, ya sea a través de la solicitud en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año o a través del sistema de devolución mensual. Por tanto, nos encontramos en este caso que la devolución no actúa como sistema alternativo sino como único medio de ejercer la deducción.

F) De trasladarse la doctrina del Tribunal Supremo al IGIC, resultaría que los sujetos pasivos cuando tienen crédito a su favor como consecuencia del exceso de las cuotas soportadas respecto de las devengadas, tienen dos derechos subjetivos alternativos para recuperar tal crédito: a) el del artículo 33.5 de la Ley 20/1991 que dispone un plazo de cuatro años (plazo de caducidad) y b) obtener la devolución por el procedimiento del artículo 45 de la Ley 20/1991 en el que no se fija plazo sino que se dice que se tendrá el derecho a solicitar la devolución del saldo existente a 31 de diciembre y que se cataloga de procedimiento de devolución de ingresos debidos con un plazo de prescripción de cuatro años, que comenzaría a contarse desde la caducidad del derecho a la deducción.

No estamos de acuerdo con esta interpretación por las siguientes razones:

- Tanto desde la perspectiva general como de la excepcional que hemos visto en el apartado E) anterior, la devolución se integra plenamente en el ámbito de la deducción y le resulta aplicable la regulación de ésta.

- La primera vez que se regula la devolución derivada de la aplicación del IGIC en la Ley 20/1991, es en el segundo párrafo del número 5 del artículo 33 cuando se disponía "*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 esta Ley.*" (en la redacción vigente hasta el día 30 de octubre de 2012) o se dispone "*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, (...)", y resulta sintomático que se inserte en un precepto cuya rúbrica es "*Ejercicio del derecho a la deducción*", y ello es lógico porque el legislador español contempla la devolución derivada de la aplicación del IGIC desde la doble perspectiva antes descrita: como medio alternativo de recuperación del resultado a favor del sujeto pasivo como consecuencia del ejercicio material de la deducción, y como ejercicio material excepcional del derecho a la deducción.

- La devolución prevista en el segundo párrafo del artículo 33.5 de la Ley 20/1991 se desarrolla, en cumplimiento del mandato contenido en dicho párrafo, en los artículos 45 y 46 del mismo cuerpo legal.

El que estos preceptos se encuentren insertos en un Capítulo II del Título II, diferente a la regulación de las deducciones, que se encuentra recogido en el Capítulo I del mismo Título II, no debe llevar a la rápida conclusión de que una cosa es el ejercicio del derecho a la deducción y otra el derecho a la devolución, puesto que ésta deriva de aquélla, y los artículos 45 y 46 son el desarrollo legal de la devolución prevista en el segundo párrafo del artículo 33.5 de la Ley 20/1991.

No se trata, por tanto, de un derecho autónomo al derecho a la deducción, sino que la devolución deriva del ejercicio del derecho a la deducción, y se le aplica las limitaciones temporales de ésta, que son de caducidad.

- Si el contenido del número Uno del artículo 45 de la Ley 20/1991 hubiera sido "*Cuando los sujetos pasivos no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 33 de esta Ley, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre (...)"*, estaríamos conforme con el criterio de que una vez caducado el derecho a la compensación nace un derecho a la devolución con plazo de prescripción, puesto que no se ha podido hacer efectiva la deducción por el procedimiento del artículo 33, es decir la deducción real (resta algebraica), compensación o devolución.

Sin embargo, el contenido del número Uno del artículo 45 de la Ley 20/1991 es el siguiente (el subrayado es nuestro) "*Cuando los sujetos pasivos no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 33 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre (...)"*

La inclusión de la frase subrayada deja claro que en realidad nos encontramos en la regulación de este número Uno con un apéndice del contenido del artículo 33.5 de la Ley 20/1991, porque trata del derecho a la devolución como una de las alternativas de ejercicio del derecho a la deducción cuando no ha sido posible la deducción real (resta algebraica) *"por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas"*), y no se refiere a un derecho que

nace cuando ha caducado el derecho a compensar. De ser así el legislador hubiera redactado este número Uno del modo siguiente: "*Cuando los sujetos pasivos no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 33 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas o por haber caducado el derecho a la compensación , tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre (...)*

QUINTO.- El criterio administrativo manifestado en esta consulta ha sido ratificado por resolución de 3 de julio de 2012 de la Junta Central Económico-Administrativo de Canarias en resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por esta Dirección General de Tributos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 35.4 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, los criterios establecidos en las resoluciones de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio serán vinculantes para los órganos económico-administrativos de la Administración Tributaria de Canarias y para el resto de la Administración Pública autonómica.

SEXTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos:

- La nueva regulación del plazo de caducidad del derecho a compensar, efectuada por la Ley 7/2012, es aplicable a las cuotas a compensar que se generen en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre del año 2012, o al mes de octubre de 2012, o en las siguientes, con independencia del nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas que forman parte de la cuantía a compensar.

A las cuotas a compensar generadas en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación anteriores al tercer trimestre del año 2012 o al mes de octubre de 2012, les resultará aplicable la regulación del plazo de caducidad vigente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

La entidad consultante señala que parte de las cuotas que no ha podido compensar han sido soportadas hace más de cuatro años. A dichas cuotas no le es aplicable la nueva redacción del artículo 33.5 de la Ley 20/1991 efectuada por la Ley 7/2012, por lo que ha caducado el derecho a la compensación.

- No es trasladable al IGIC el criterio jurisprudencial relativo al IVA y contenido en las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 y 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010. Por tanto, a efectos del IGIC, caducado el derecho a la compensación no nace un derecho autónomo a la devolución.

- Transcurridos cuatro años desde la terminación del período de liquidación en que se originó el derecho a la deducción (regulación vigente hasta el día 30 de octubre de 2012) o contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso (regulación vigente desde el día 31 de octubre de 2012), y si el sujeto pasivo no ha podido compensar las cuotas soportadas, éste podrá solicitar su devolución:

a) Tratándose de sujetos pasivos no acogidos al régimen de devolución mensual, exclusivamente en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año en que ha caducado el derecho a la compensación, aunque el plazo de presentación de dicha autoliquidación sea posterior al transcurso de cuatro años desde el último día del período de liquidación en el que nació el derecho a la deducción (hasta el día 30 de octubre de 2012) o desde la fecha de presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso (desde el día 31 de octubre de 2012).

b) Tratándose de sujetos pasivos acogidos al régimen de devolución mensual, exclusivamente en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación del mes en que ha caducado el derecho a la compensación, aunque el plazo de presentación de dicha autoliquidación sea posterior al transcurso de cuatro años desde el último día del período de liquidación en el que nació el derecho a la deducción (hasta el día 30 de octubre de 2012), o desde la fecha de presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso (desde el día 31 de octubre de 2012).

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 3 de abril de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván