

TEMAS

# La devolución del IVA

*Juan Calvo Vérguez*

■ LA LEY





TEMAS

■ LA LEY

# La devolución del IVA

*Juan Calvo Vérguez*

© Juan Calvo Végez, 2020

© Wolters Kluwer España, S.A.

**Wolters Kluwer**

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

**Tel:** 902 250 500 – Fax: 902 250 502

**e-mail:** clientes@wolterskluwer.com

<http://www.wolterskluwer.com>

**Primera edición:** febrero 2020

**Depósito Legal:** M-3956-2020

**ISBN versión impresa:** 978-84-9020-963-9

**ISBN versión electrónica:** 978-84-9020-964-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

*Printed in Spain*

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

# LA DEVOLUCIÓN DEL IVA

Juan CALVO VÉRGEZ

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura*



## VII. UNA CONSECUENCIA NECESARIA DEL SISTEMA DE DEVOLUCIÓN MENSUAL: EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS LIBROS REGISTRO Y DE LAS OBLIGACIONES REGISTRALES INTRODUCIDAS EN EL IVA. LA IMPORTANCIA DEL SII

Sabido es que, a lo largo de estos últimos tiempos, la AEAT ha venido considerando necesario aprovechar al máximo y con la mayor celeridad posible las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías y, de manera muy especial, los avances acometidos en el ámbito de las telecomunicaciones. Y es que cabe aludir a la existencia de diversas razones que justifican la adopción de una posición activa frente a las nuevas tecnologías. Piénsese, de entrada, que la Administración tributaria tiene, no ya sólo la posibilidad, sino también la obligación de impulsar la implantación de las nuevas tecnologías en la sociedad. Pero es que, además, la prestación de esta clase de servicios favorece a los usuarios, al facilitarse el cumplimiento de las obligaciones tributarias y fortalecerse la persecución del fraude fiscal. De hecho podría llegar a suceder, en un futuro no muy lejano, que el propio ciudadano exija poder relacionarse con la Administración a través de este medio y no, en cambio, acudiendo a los medios convencionales<sup>(260)</sup>.

La presentación telemática de los Libros Registro del IVA se enmarca dentro de este ámbito al que nos referimos. En la actualidad la AEAT se halla en una situación en la que, dado el nivel de madurez tecnológica alcanzada, ha de ser capaz de procesar el conjunto de la información que facilitan estos Libros a través de la aplicación de las nuevas tecnologías, circunstancia esta que se encuentra además en conexión con la tramitación de las solicitudes de devolución del Impuesto, en aras de mejorar el control que ha de ejercerse sobre estas devoluciones.

---

(260) Sin lugar a dudas, ello exige a la Administración la realización de un conjunto de adaptaciones técnicas, no ya sólo en lo relativo a los procedimientos que hayan de seguirse, sino también en lo referente a su propia organización o a las normas que deban ser aplicadas.

Señala el art. 29.2.f) de la Ley 58/2003 que los obligados tributarios asumen la obligación de aportar a la Administración tributaria los libros, registros y documentos o información que deban conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por su parte el art. 62 del Real Decreto 1624/1992 dispone que los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del citado Impuesto han de llevar, con carácter general y en los términos que establece el citado Reglamento, los siguientes libros registros: Libro Registro de facturas expedidas; Libro registro de facturas recibidas; Libro Registro de bienes de inversión; y Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Como seguramente se recordará ya en su día la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, otorgó la habilitación necesaria para que se determinasen reglamentariamente los supuestos en los que la aportación de los libros y registros fiscales había de efectuarse telemáticamente y de forma periódica. En cumplimiento de dicho mandato, el art. 36 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, a la hora de regular las obligaciones relativas a los Libros Registro de carácter fiscal, estableció, como novedad, la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los Libros Registro de IVA por medios telemáticos, señalando a este respecto que aquellos obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al IVA o al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por medios telemáticos quedan obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro al que se refieren los arts. 62.1 del RIVA y 15 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del IGIC y la revisión de los actos dictados en aplicación de dicho Impuesto.

Añade además este art. 36 del Real Decreto 1065/2007 que, existiendo obligación de presentar una declaración informativa por cada período de liquidación del IVA o del IGIC, dicha declaración debe contener los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera, debiendo presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período. Se trata, pues, de una obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro exigible por vez primera para aquella información a suministrar que se corresponda con el año 2009.

Como ya hemos señalado a lo largo del presente trabajo la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Pa-

trrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, si bien mantuvo como regla general la solicitud a final de año del saldo pendiente del IVA y del IGIC del cual el contribuyente no se hubiese podido resarcir con anterioridad, dispuso igualmente, como excepción a dicha regla general, y para aquellos contribuyentes que optasen por ello, la posibilidad de aplicar un sistema consistente en la solicitud del saldo a su favor pendiente al término de cada período de liquidación. Se trata de una opción que queda abierta a cualquier contribuyente, con independencia de la naturaleza de sus operaciones y del volumen de éstas, remitiéndose al efecto el legislador a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que reglamentariamente se establezcan.

Aquellos sujetos pasivos que durante el año natural inmediato anterior o que durante el año natural en curso hubieran realizado exportaciones, entregas intracomunitarias u operaciones asimiladas por un importe global superior a 120.202,42 euros tienen derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación hasta el límite resultante de aplicar el tipo impositivo general del Impuesto al importe total, en dicho período, de dichas operaciones. E igualmente adquieren el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, con aplicación de las reglas y de los límites cuantitativos establecidos para quien realice exportaciones, entregas intracomunitarias y operaciones asimiladas, aquellos sujetos pasivos que realizan determinadas operaciones tales como la entrega de edificios o de parte de los mismos aptos para su utilización como vivienda. En todo caso aquellos contribuyentes que opten por esta posibilidad han de liquidar el IVA o el IGIC con una periodicidad mensual, a diferencia de lo que sucede con el resto de autoliquidaciones de carácter periódico, cuya periodicidad resulta determinada por la cifra de negocios.

Dada esta regulación se hacía necesaria la aprobación de una norma con rango de reglamento destinada a restringir la obligación de presentar para el ejercicio fiscal 2009 por medios telemáticos los Libros Registro únicamente a aquellos sujetos que se acogiesen al régimen de devolución mensual del IVA y del IGIC, posponiéndose en cambio su entrada en vigor en relación con el resto de obligados tributarios que hubieran de presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al IS, al IVA o al IGIC por medios telemáticos hasta el año 2010. La finalidad perseguida con esta medida parecía clara: se pretendía obligar a aquellos sujetos pasivos para los que la aportación de Libros Registro pueda llegar a significar una ventaja, ya que al hilo de su análisis podría llegar

a acordarse la devolución. Téngase presente que, en la actualidad, resulta necesaria en numerosas ocasiones la aportación de los Libros Registro, circunstancia que suele demorar la tramitación de las solicitudes de devolución. A tal efecto se aprobó en su día el Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modificaron el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

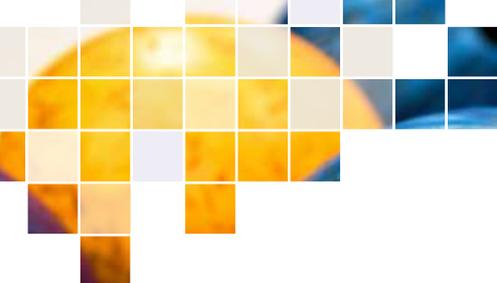
En efecto, tras la reforma llevada a cabo en los arts. 115 y 116 de la LIVA surgía la necesidad de arbitrar un sistema de devolución mensual de carácter voluntario para los sujetos pasivos fundamentado en los principios de generalidad en su ámbito subjetivo y de simplicidad en su planteamiento. Y ello sin perjuicio de que, al mismo tiempo, se salvaguarde la necesaria lucha contra el fraude fiscal a través del establecimiento de unos requisitos básicos de acceso y permanencia en el mismo.

Como ya se ha analizado el vigente sistema gira en torno a la creación de un registro de devolución mensual, al cual tienen acceso la gran mayoría de los sujetos pasivos que deben tributar por el IVA y, muy especialmente, los empresarios o profesionales que se convierten en tales en la medida en que adquieren bienes o servicios con la intención de destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional. La entrada a dicho Registro se articula, en línea con el funcionamiento básico del sistema censal vigente, a través de una declaración censal específica, salvo para los sujetos pasivos que estuvieran inscritos en el registro de exportadores, para los cuales la norma prevé su inclusión automática. En todo caso los plazos para solicitar la inscripción en el registro se configuran con una gran flexibilidad.

¿Cuáles son los requisitos básicos para la inscripción en el registro? En primer lugar cabe aludir a la obligación de presentar las declaraciones del Impuesto por vía telemática y con periodicidad mensual. Esta obligación constituye un elemento imprescindible para hacer compatible la agilidad en la devolución con el suministro inmediato a la Administración de los datos consignados en las declaraciones-liquidaciones. Asimismo la inscripción en el registro se coordina con la obligación de suministrar información sobre las operaciones incluidas en los libros registro recogida en el art. 36 del Real Decreto 1065/2007.

Paralelamente, y como ya señalamos, se difirió el cumplimiento de la citada obligación para el resto de sujetos pasivos hasta 2010, con la intención de





**S**in lugar a dudas, el derecho a la devolución en el IVA constituye uno de los grandes pilares sobre los que se asienta el funcionamiento y aplicación del citado gravamen. Si no existiera el derecho a la devolución, terminaría por quebrar gravemente el carácter neutral que caracteriza a este impuesto, y terminaría por convertirse en un coste de explotación. Lo que se persigue en estos casos no es la devolución de una cantidad indebidamente pagada (ya sea por duplicidad, por inexistencia de la obligación, por cualquier error de hecho, etc.), sino que, habiéndose cumplido de manera correcta la normativa reguladora del impuesto, se produzca un exceso de cuotas de IVA soportadas que imponga tal devolución.

La presente monografía analiza, desde un punto de vista eminentemente práctico, y a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial elaborada al respecto, las múltiples cuestiones conflictivas que suscita el ejercicio del derecho a la devolución del IVA, dada su condición de derecho de crédito frente a la Hacienda Pública. Así, al margen de los requisitos necesarios para el ejercicio del derecho, son objeto de estudio otras cuestiones de especial trascendencia tales como los criterios de aplicación de los mecanismos de la compensación y la devolución en el Impuesto, el sistema de devolución mensual susceptible de ser aplicado, o la articulación de determinados supuestos concretos de devolución tales como la devolución a los exportadores en régimen de viajeros, la devolución a los sujetos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado miembro, la devolución del IVA en importaciones de bienes efectuadas mediante agentes de aduana, etc.

El autor es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

