



Criterio 1 de 1 de la resolución: **01443/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Quinta**

Fecha de la resolución: **22/09/2015**

Asunto:

IVA. Derecho a la devolución en caso de caducidad de la compensación. Procedimiento de solicitud de la devolución. Solicitud a instancia del interesado no de oficio. Intereses de demora: día inicial del devengo.

Criterio:

En el caso de caducidad del derecho a la compensación del saldo pendiente de compensar en el IVA, nace un derecho autónomo a obtener la devolución con un nuevo plazo de 4 años prescripción, que podrá ser ejercitado mediante una petición expresa del interesado, sin que la Administración tenga el deber que practicarla de oficio.

La Ley del IVA no contempla ningún procedimiento propio para el ejercicio de ese derecho, por lo habrá de aplicarse la Ley General Tributaria, debiéndose estar a lo dispuesto para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo (STS 12-12-2011 unificación de doctrina REC. 457/2009).

Los intereses de demora (TS no se ha pronunciado sobre ello) se devengarán desde el día siguiente al transcurso de los 6 meses posteriores a la fecha en la que deba entenderse solicitada por primera vez por el contribuyente la devolución derivada de la normativa del tributo.

En el caso concreto el sujeto pasivo, una vez denegada la compensación por caducidad, solicitó la devolución, que le fue denegada al ser considerada reiteración de la autoliquidación.

Reitera criterio en cuanto al nacimiento del derecho a la devolución y al plazo de 4 años RG 00/01841/2009 (22-02-2011) y RG 00/02055/2009 (22-02-2011)

Criterio aún no reiterado en cuanto a la necesidad de solicitud expresa del interesado, en cuanto al no deber de devolución de oficio y en cuanto al día inicial del devengo de los intereses de demora, **por lo que estas partes no sientan doctrina vinculante a los efectos del artículo 239.7 LGT.**

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

106.4

120.3

221

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

100

115

99.5

Conceptos:

Caducidad

Compensación

Devoluciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

IVA soportado

Prescripción

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por ..., con NIF ..., en nombre y representación de la entidad **INM..., S.L.**, con NIF ..., y con domicilio que se señala a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de fecha 28 de febrero de 2008, que resuelve el recurso contra el acuerdo de resolución dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Según consta en el expediente remitido por la Oficina gestora, el contribuyente presentó declaración autoliquidación trimestral, modelo 300, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre del ejercicio 2008, en régimen general, por su actividad de "Promoción inmobiliaria de edificaciones", Epígrafe 833.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas, consignando una cuota a compensar de 505.532,14 euros.

SEGUNDO.- Previos los trámites correspondientes, el 24 de febrero de 2010, se notifica al ahora reclamante liquidación provisional de IVA 2008 de la que resulta una cuota a compensar de 158.450,76 euros, lo que supone una minoración de 347.081,38 euros en relación con el saldo a compensar declarado. Se motiva porque la compensación de cuotas del ejercicio anterior es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992. Han caducado 347.081,38 euros de cuotas a compensar de periodos anteriores del ejercicio 2004-1T y 2004-2T ya que ha transcurrido el plazo de 4 años establecido en el artículo 99 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre.

No consta que se presentara recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente a dicha liquidación.

TERCERO.- Con fecha 18 de abril de 2011, se presentó solicitud de devolución de los 347.081,38 € correspondiente a las cuotas de IVA que no podía compensar por haber caducado el derecho a la compensación e indica que en el acuerdo de liquidación la AEAT no admite la compensación por haber caducado el derecho, por el transcurso del plazo legal de cuatro años. En tales casos, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de noviembre de 2010 ha establecido que, transcurrido dicho plazo, comienza otro para la devolución del Impuesto. Como este segundo plazo no ha transcurrido, procede la devolución. No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución. Por tanto, solicita que la devolución del IVA de 2008, por importe de 347.081,38 euros más los intereses que correspondan desde el 1 de enero de 2009.

CUARTO.- El 11 de agosto de 2011 se notifica acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación desestimando la solicitud que se motiva del siguiente modo:

“Según consta a esta Administración Tributaria, dicha liquidación es firme en la actualidad, por lo que no procede acceder a la tramitación de la solicitud ahora presentada, al constituir la misma una reiteración del contenido de la autoliquidación antes indicada”.

QUINTO.- Frente a dicha resolución se interpuso el 29 de agosto de 2011 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, a la que se asigna el número 47/1847/11, en la que, en síntesis, se alegó que: El acuerdo impugnado es nulo, en primer lugar, por falta de motivación. Se limita a decir que la liquidación es firme, sin hacer referencia a las alegaciones presentadas, ni a la sentencia del Tribunal Supremo invocada. Ciertamente la Administración no tiene la obligación de contestar a todas las alegaciones presentadas, pero sí a las esenciales.

También es nulo por vulnerar el artículo 239.7 LGT, que obliga a los órganos de la Administración Tributaria a aplicar la doctrina que de modo reiterado hubiera establecido el TEAC. Pues bien, éste, en dos resoluciones de 22/02/2011 (00/1841/2009 Y 00/2055/2009), ha entendido que cabe la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas del IVA una vez haya transcurrido el plazo para su compensación.

En el acuerdo de liquidación la AEAT no admitió la compensación por haber caducado el derecho, por el transcurso del plazo legal de cuatro años. La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2010, RJ 2010/8648, ha establecido que, transcurrido dicho plazo, comienza otro para la devolución del impuesto. Como este segundo plazo no ha transcurrido, procede la devolución solicitada.

En el acuerdo impugnado se dice que la solicitud de devolución es “una reiteración del contenido de la auto-liquidación” presentada con anterioridad. Cuando el IVA soportado excede del repercutido la ley arbitra dos sistemas para recuperar el exceso: la compensación y la devolución. En la declaración de IVA 2008 solicitó la compensación del exceso. Después pidió la devolución de dicho exceso. La solicitud ahora desestimada no es una reiteración de la primera solicitud, sino una nueva. La citada sentencia del TS (y resoluciones del TEAC) resultaría inaplicable con el argumento de la oficina gestora. Para el TS, agotado el plazo de la compensación se abre otro, el de devolución. Para la oficina gestora no se abre el segundo plazo ya que afirma que la liquidación es firme por lo que no cabe la devolución. No concreta cuál es la liquidación firme. Parece que se refiere al acuerdo de 15/02/2010, notificado el 24 de febrero, que no fue recurrido, por lo que el contribuyente no puede extemporáneamente solicitar lo que el acuerdo le denegó: la compensación del IVA. Pero lo que pide no es la compensación de cuotas, sino su devolución y el plazo para pedir la devolución es de 4 años desde la caducidad del plazo para pedir la compensación, por ello la solicitud de devolución se efectuó en plazo. El procedimiento a seguir por el contribuyente no es discutir el acuerdo denegatorio de la compensación sino instar la devolución en el plazo fijado por la jurisprudencia del TS.

Solicitó en la reclamación ante el TEAR que se anulara el acuerdo impugnado y se procediera a la devolución de 347.081,38 euros, más los intereses que corresponda desde el uno de enero de 2009.

SEXTO.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimó la reclamación presentada en fecha 28 de febrero de 2013 y no estando conforme el recurrente presenta recurso de alzada ante este Tribunal Central alegando en síntesis lo siguiente:

Que la sociedad no solicitó la devolución de ingresos indebidos, sino que presentó una declaración del IVA con un saldo a compensar. No hay una solicitud de devolución sino de compensación.

Que el ingreso no era indebido, sino debido, ya que el derecho a devolución surge como consecuencia de la mecánica del IVA cuando el IVA soportado es mayor que el repercutido.

Que el Art. 221 de la LGT que regula el procedimiento para devolución de ingresos indebidos no es aplicable ya que el plazo para devolución empieza a contar desde que concluye el plazo para la compensación.

Solicita que se anule la resolución del TEAR y el acuerdo de la oficina gestora y se proceda a la devolución de 347.081,38€ más los intereses correspondientes desde uno de enero de 2009.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del presente recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa.

La cuestión que se plantea es si procede la devolución de las cuotas soportadas por el recurrente transcurridos cuatro años desde su devengo y si es conforme a derecho la resolución dictada por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al cuarto trimestre de 2008, solicitando una devolución de 347.081,38 euros ingresados indebidamente.

SEGUNDO.- El artículo 100 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su párrafo primero, establece que “el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta ley”.

Hay que distinguir entre el derecho a deducir las cuotas soportadas del IVA y el modo de ejercitarlo, o, en otros términos, el derecho a recuperar el saldo originado a favor del sujeto pasivo al haber excedido, en período anteriores a aquél al que se refiere la declaración, el importe de las cuotas devengadas respecto de las deducidas en dichos períodos.

La deducción se configura como un derecho potestativo que, nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registros de la entidad y en una declaración – liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otro posterior, siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo. El derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración – liquidación, cuando la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del IVA devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración – liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma; sin perjuicio, claro está, del derecho a la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre que el sujeto pasivo puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 4/7/2007 (RC nº 96/2002), señala en su Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

“A la vista del sistema normativo estatal expuesto, la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

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

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

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

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

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en 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.

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

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

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

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la

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

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

El Tribunal Supremo ha reiterado la doctrina sentada en la sentencia de 4 de julio de 2007, en otras posteriores como son las Sentencias de fechas 24/11/2010 (RC 546/2010) y 23/12/2010 (RC 82/2007).

Ambas sentencias se remiten a la de 4/7/2007 y reproducen literalmente el Fundamento de Derecho Sexto de la misma, cuyo contenido se ha reflejado anteriormente.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, considera que existe por parte del contribuyente un derecho sobre la devolución de las cuotas de IVA que no hubiera podido compensarse como consecuencia del transcurso de los cuatro años y que, por lo tanto, no se produce la caducidad de ese derecho, ya que de alguna manera se originaría un enriquecimiento injusto para la Administración. Otro tema será el modo en que se ha de proceder a la devolución.

TERCERO.- En cuanto al mecanismo de devolución que debe practicarse en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo a partir de la sentencia de 4 de julio de 2007, el propio órgano jurisdiccional en sentencia de 20 de septiembre de 2013 (nº recurso 4348/2012) establece en sus fundamentos quinto y sexto lo siguiente:

“QUINTO.-La sentencia recurrida no debía haber prescindido de la doctrina contenida en la sentencia de 4 de julio de 2007 de esta Sala y Sección (rec. cas. unif. doctr. nº 96/2002) y que ha sido reiterada en las de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010 y en la de 5 de abril de 2011, y que ha sido asumido por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de julio de 2010 y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de marzo de 2012 que invoca la recurrente.

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 ha venido a invalidar la interpretación que la Administración tributaria y varios Tribunales Superiores de Justicia venían haciendo de las normas reguladoras de la devolución del IVA soportado en exceso sobre las cuotas devengadas, cuando se habían superado los plazos habilitados para recuperar estas cuotas por vía de su deducción.

Como en el supuesto aquí enjuiciado, la Administración había denegado al contribuyente el derecho a recuperar las cuotas correspondientes al IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente a un ejercicio. En tal periodo se había producido un exceso de cuotas, que al no poder ser compensado en el mismo ejercicio, pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de la compensación en futuros ejercicios. Ello debido a que, posiblemente por un error involuntario, el contribuyente persiguió la opción de compensación en lugar de haber procedido a solicitar la devolución del exceso de cuotas a compensar en el último ejercicio habilitado.

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

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

En efecto, la Ley del Impuesto viene a establecer que para el caso en que la declaración-liquidación de un período las deducciones superen a las cuotas devengadas, el sujeto pasivo, en cuanto a ese exceso, tiene la facultad de optar por una de las alternativas siguientes: a) Compensarlo en las declaraciones-liquidaciones posteriores, con un plazo máximo de cuatro años contados a partir de la declaración que originó el exceso; b) Solicitar la devolución del exceso por el procedimiento previsto en la propia Ley.

Así se desprende del artículo 99.5 de la LIVA : “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”. Asimismo, en el artículo 115 se dispone que: “Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente 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 declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año”.

Finalmente, y para cerrar el marco legislativo español, el artículo 100 LIVA establece que “el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley”.

De ahí las razones en que se amparaba la posición de la Administración y lo que se sostenía por algunos tribunales de justicia, como fue el caso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, que, en sentencia de 25 de febrero de 2008 (rec. 388/2004), declaró la improcedencia de la deducción de las cuotas soportadas en el primero y segundo trimestre del año 1996, practicada a finales del año 2000, puesto que el derecho caducó transcurridos cuatro años, sin que tampoco procediera su devolución, puesto que el contribuyente debía haberlo solicitado al final del ejercicio en el que soportó la cuota que dió origen a la devolución.

Por eso decía nuestra sentencia de 4 de julio de 2007 que "se había venido entendiendo hasta ahora que la LIVA 37/1992 ha establecido un sistema de recuperación del exceso de las cuotas soportadas sobre las repercutidas que permite al sujeto pasivo optar, al final de cada año natural, en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del mismo, entre la devolución del saldo a su favor o la compensación del mismo en periodos siguientes, opciones que pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad establecido por la norma, contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. La norma en ningún caso impide que, ejercitada en un primer momento la opción de la compensación, pueda el sujeto pasivo, al finalizar el siguiente año natural, optar por la devolución de los excesos. Lo que no se ha considerado admisible es que, con carácter alternativo a la compensación que no se haya podido efectuar, le sea reconocido al sujeto pasivo el derecho a la devolución de las cuotas para las que no haya obtenido la compensación una vez transcurrido el plazo de caducidad. Por tanto, ambas posibilidades, compensación o devolución, ejercitables dentro del plazo de caducidad, no operan de modo alternativo, sino excluyente -- art. 115 de la LIVA 37/1992--".

Se comprende así la pretensión del recurrente, sostenida por el Abogado del Estado, que no hacía otra cosa que defender lo que había sido el criterio de la Administración tributaria al interpretar los preceptos antes citados, criterio que no parece querer revisar por lo que se ha visto en el caso ahora enjuiciado. Las premisas de las que partió el Abogado del Estado entonces fueron las siguientes:

-- Existencia de un plazo legal de caducidad, no susceptible por tanto de interrupción, para el ejercicio del derecho de deducción (5 años, ahora cuatro, contados desde la fecha de la declaración-liquidación en la que se originara tal exceso).

-- Carácter excluyente de las vías posibles para actuar el derecho anterior: compensación o devolución. De modo que, seguida una, no cabe, alternativa o sucesivamente, acudir a la otra.

-- En consecuencia, improcedencia de reconocer al contribuyente un derecho a devolución de cuotas para cuya compensación --en su caso, previamente intentada-- ha vencido el plazo legal.

Una vez fijados los términos del conflicto, la sentencia de 4 de julio de 2007 quiso recordar las características del sistema común del IVA en la Sexta Directiva Comunitaria (77/388 /CEE), en materia de devolución del excedente del IVA (hoy citaríamos el art. 183 y otros de la Directiva 112) tal como las puso de relieve la sentencia de 25 de octubre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (asunto C-78/2000 ; aps. 28 a 34); se trataba así de fijar el marco al que ha de sujetarse la legislación española y su interpretación . La ideas fundamentales fueron las siguientes:

a) Del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.

b) Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que han gravado las operaciones anteriores.

c) 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 imputación, conforme a lo dispuesto en el art. 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el apartado 4 del propio precepto prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.

d) Del propio tenor del art. 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos "según las modalidades por ellos fijadas", se deduce que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA.

e) No obstante, ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio de neutralidad haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.

f) Por tanto, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA.

Hemos dicho que la posición de la Administración en el caso de referencia se basaba en dos argumentos principales: a) El contribuyente, para recuperar los excesos de IVA soportados, ha de optar entre las dos vías que le otorga la Ley: compensación o devolución. Tales vías no son alternativas; b) el derecho a la deducción está sujeto a un plazo de caducidad y la devolución condicionada a que su ejercicio se produzca en el plazo fijado en la Ley; como dijo entonces este Tribunal, "no puede el sujeto pasivo optar por compensar durante los cinco años siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso soportado sobre el devengado y pretender, una vez que no ejerció la opción en plazo, optar alternativamente por la devolución del saldo diferencial a la finalización del año natural dentro del que concluyó el plazo de caducidad, o pretender que sea la Administración quien, de oficio, proceda a la devolución del exceso una vez concluido el plazo de caducidad".

-
Frente a estos criterios, la doctrina del Tribunal va a ser la siguiente.

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

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto".

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

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

Tal criterio no era enteramente nuevo, pues la doctrina había criticado la solución legislativa, señalando que, con ello, se exige al contribuyente conocer de antemano cuales serán las posibilidades para obtener la compensación en el futuro, pues, iniciada esta vía, pierde, o puede perder, la opción por la devolución. Si a ello se añade el hecho de que las devoluciones suelen ir seguidas de una comprobación administrativa, la situación era que normalmente los contribuyentes acuden masivamente a la compensación, lo que puede provocar, ante su imposibilidad en el futuro, la no recuperación del exceso de cuotas soportadas y con ello la contravención de la neutralidad del Impuesto.

En segundo lugar y respecto al plazo de caducidad del derecho a compensar el exceso de cuotas soportadas, afirma el Tribunal que "entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posterior al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

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

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

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

-
En resumen, para el Tribunal la conclusión es que el derecho de crédito que se ha generado y cuyo contenido es el exceso de cuotas soportadas no compensadas, existe y no ha decaído, sino que tiene una vigencia de cuatro años.

EL TJCE, en su sentencia de 8 de mayo de 2008 (Asuntos C-95/07 y C- 96/07) ha declarado que la deducción del impuesto debe ser reconocida incluso cuando el contribuyente hubiera desconocido algunas exigencias formales, siempre que tenga materialmente derecho a ello.

En realidad, la posición de la sentencia se inscribía en la idea de que el plazo fijado en el artículo 100 de la LIVA 37/1992 debía ser entendido como plazo de prescripción porque la caducidad establecida en el artículo 100 citado es atípica ya que, en ocasiones, la propia Ley admite su interrupción y, por otra parte, no es adecuado técnicamente establecer plazos de caducidad para los derechos, sino para el ejercicio de las acciones, lo que explica la tesis defendida por la Sala de considerar que caducaron las acciones para compensar los excesos pero que ello no supone la prescripción del derecho de crédito existente a favor del sujeto pasivo. Este criterio nos permite admitir que si el derecho no ha prescrito y el plazo ha sido interrumpido, las potestades de la Administración para comprobar la veracidad de las declaraciones-liquidaciones tampoco han prescrito.

El contenido de la sentencia no se cierra con la argumentación expuesta, sino que se añaden otras consideraciones que refuerzan el fallo. Así, en primer lugar, el Tribunal dice: "No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución".

Se trata de una conclusión necesaria en la medida en que la sentencia acepta que el derecho de crédito del contribuyente no ha podido caducar o prescribir, razón por la cual la Administración habría percibido un ingreso al que no tenía derecho y que debe restituir. Sin embargo, quedaba abierta la cuestión de la posibilidad de comprobación --"nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo"-- aspecto éste que no ofrecía dudas al juzgador.

La segunda cuestión a que se aludía en la sentencia era la atinente a la forma en que podía practicarse la devolución, afirmando que "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".

En cuanto a la determinación del título y procedimiento que puede seguir el contribuyente para obtener la devolución del exceso de cuotas del IVA, cuestión que nuestra sentencia de 4 de julio de 2007 no mencionaba y por lo que fue criticada por los exégetas que de ella se han ocupado, es de decir que resulta indudable que no se trata de devolver un ingreso indebido, pues ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente fue indebido; de ahí que, conforme al artículo 31 de la vigente Ley General Tributaria, el procedimiento a seguir debiera ser el establecido en la normativa de cada tributo, lo que nos llevaría a los artículos 115 y siguientes de la LIVA. Pero lo cierto es que estas disposiciones no están previstas para este caso, sino para situaciones en que la devolución se origina a consecuencia de una declaración-autoliquidación. De ahí que el contribuyente podría dirigirse a la Administración tributaria mediante una solicitud de devolución (como en el caso ahora enjuiciado ha hecho la recurrente) y dejando que sea la Administración la que califique el escrito a los efectos correspondientes, pero sin que tal calificación permita desechar la pretensión sin dictar resolución en cuanto al fondo.

Las disposiciones que regulan la materia están contemplando, en cualquier caso, que, recibida la solicitud de devolución, la Administración pueda poner en funcionamiento sus potestades de comprobación, dentro del procedimiento, pues parten o presuponen la co-vigencia del derecho a la devolución y de las potestades comprobadoras. Las facultades de comprobación administrativa son solamente las que se derivan del artículo 106.4 de la LGT ("Normas sobre medios y valoración de la prueba") donde se establece: "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 suma, 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.

SEXTO.- *Como se ha visto, nuestra jurisprudencia ha admitido, en aras de garantizar el principio de neutralidad, la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas una vez transcurrido, incluso, el plazo de caducidad de cuatro años que la LIVA establece para compensar el exceso no deducido en un determinado período de liquidación. Ciertamente, tal como recuerda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 25 de octubre de 2001 (Asunto C-78/00), el Derecho comunitario exige que las legislaciones nacionales de los Estados miembros permitan al sujeto pasivo resarcirse totalmente de las cuotas soportadas y no deducidas, quedando así salvaguardada la neutralidad del impuesto. En coherencia con tal axioma, este Tribunal Supremo ha reiterado que el vencimiento del plazo de caducidad previsto en el artículo 100 LIVA sin que se haya procedido a la compensación de las cuotas no deducidas en ningún caso impide, per se, su recuperación mediante la técnica de la devolución, pues lo contrario acarrearía en última instancia un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria.*

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

Por cuanto acaba de razonarse procede estimar el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, sin que haya lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en el mismo y en el recurso contencioso-administrativo de instancia a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción .”

CUARTO.- Por lo tanto y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, una vez transcurrido el plazo de caducidad, durante el cual el sujeto pasivo no ha podido compensar el exceso de cuotas y no ha solicitado la devolución, surge un derecho de crédito a favor de éste, sometido al plazo general de prescripción en materia tributaria. El derecho de crédito que se ha generado y cuyo contenido es el exceso de cuotas soportadas no compensadas, existe y no ha decaído, sino que tiene una vigencia de cuatro años. Entiende este Tribunal que, en aplicación del principio de minoración de costes indirectos que debe regir la aplicación de los tributos, procede reconocer el derecho a la devolución de las cantidades caducadas, por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo. Por lo que procedería devolver al recurrente la cantidad de 347.081,38 euros consecuencia de la cuotas de IVA a compensar caducadas, más los intereses de demora .

QUINTO.- En cuanto al modo de recuperar el IVA soportado caducado y los intereses de demora, el Tribunal Supremo establece que, si se ha optado por la vía de la compensación, una vez transcurrido el plazo de cuatro años de caducidad de ésta, surgirá un derecho autónomo a obtener su devolución que podrá ser ejercitado ante la Administración tributaria a través de una petición ad hoc no contemplada en la Ley del Impuesto, por lo que habrá que acudir a la LGT y, puesto que no estamos ante ningún ingreso indebido, deberá aplicarse lo dispuesto para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo (sentencias de 12 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 457/2009, de 4 de julio de 2007 seguidas de las de 24 de noviembre de 2010 y 23 de octubre de 2010 y, esencialmente, la de 20 de septiembre de 2013, en recurso 4348/2012; así como las resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2011, RG 2055/2009 y de 21 de junio de 2011, RG 4205/2009).

En cuanto a los intereses de demora, no habiéndose pronunciado expresamente en este asunto el Tribunal Supremo en relación con los mismos, habrá que estar en cada caso concreto a los hechos concurrentes, teniendo en cuenta que en su sentencia de 04/07/2007 (seguida por el propio Tribunal en sus posteriores sentencias de 24/11/2010 y 23/12/2010, y ya reproducida en la resolución ahora aclarada), se señalaba:

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

*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**”.*

Y posteriormente, en su sentencia de 20 de septiembre de 2013, recurso 4348/2012, señala:

*“En cuanto a la determinación del título y procedimiento que puede seguir el contribuyente para obtener la devolución del exceso de cuotas del IVA, cuestión que nuestra sentencia de 4 de julio de 2007 no mencionaba y por lo que fue criticada por los exégetas que de ella se han ocupado, es de decir que resulta indudable que no se trata de devolver un ingreso indebido, pues ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente fue indebido; de ahí que, **conforme al artículo 31 de la vigente Ley General Tributaria, el procedimiento a seguir debiera ser el establecido en la normativa de cada tributo**, lo que nos llevaría a los artículos 115 y siguientes de la LIVA. Pero lo cierto es que estas disposiciones no están previstas para este caso, sino para situaciones en que la devolución se origina a consecuencia de una declaración-autoliquidación. De ahí que el contribuyente podría dirigirse a la Administración tributaria mediante una solicitud de devolución (como en el caso ahora enjuiciado ha hecho la recurrente) y dejando que sea la Administración la que califique el escrito a los efectos correspondientes, pero sin que tal calificación permita desechar la pretensión sin dictar resolución en cuanto al fondo”.*

En consecuencia, sobre el modo de instrumentar la recuperación de este IVA soportado, el Tribunal Supremo establece que, si se ha optado por la vía de la compensación, una vez transcurrido el plazo de cuatro años de caducidad de ésta, surgirá un derecho autónomo a obtener su devolución; derecho que podrá ser ejercitado ante la Administración tributaria a través de una petición ad hoc, no contemplada en la Ley del Impuesto, por lo que habrá de acudir a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 120.3 dispone:

“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley”.

Y como en el presente caso no estamos ante ningún ingreso indebido de los contemplados en el artículo 221 de la Ley General Tributaria, deberá aplicarse lo previsto en aquél artículo para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

Por lo que se estima el recurso de alzada interpuesto por el recurrente debiendo reconocerse el derecho del reclamante a la devolución de las cuotas cuyo derecho de compensación había caducado, junto con los correspondientes intereses de demora desde el día siguiente al transcurso de los seis meses posteriores a la fecha en que deba entenderse solicitada por primera vez por

el contribuyente la devolución derivada de la normativa del tributo; devolución que, en el supuesto que nos ocupa debe entenderse realizada con ocasión de la presentación de la solicitud de devolución de los 347.081,38 euros presentada con fecha 18 de abril de 2011; en tanto en cuanto no presentó recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente a la liquidación que minoró el saldo a compensar por caducidad en los que solicitara la devolución de la cantidad minorada.

Por lo expuesto,

Este **Tribunal Económico-Administrativo Central**, en el recurso de alzada que se examina, **ACUERDA: estimar** el recurso de alzada, en la forma expuesta en los fundamentos de derecho cuarto y quinto.