

EL TRIBUNAL SUPREMO SIENTA JURISPRUDENCIA DEFINITIVA SOBRE LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS CUOTAS PENDIENTES DE IVA NO COMPENSADO

[Comentario a las SSTs de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010] *

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Rector de la UDIMA*

Extracto:

LA AEAT, los Tribunales Económico-Administrativos y la mayoría de los Tribunales de Justicia, entendían taxativamente el plazo para ejercer la deducción-compensación del IVA, lo que determinaba la imposibilidad de solicitar la devolución de los excesos no deducidos. El Tribunal Supremo zanja definitivamente la cuestión, sentando jurisprudencia y señalando que dicho plazo es de prescripción y no de caducidad.

Palabras clave: IVA, plazo, deducción, compensación, devolución y Tribunal Supremo.

* Véanse los textos íntegros de estas sentencias en *RCyT* CEF, núm. 335 (febrero 2011) y 336 (marzo 2011) o en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041246 y NFJ041354, respectivamente).

THE HIGH COURT SETS A FINAL LEGAL PRECEDENT ABOUT THE POSSIBILITY OF ASKING FOR THE REFUND OF THE VAT SURPLUS AMOUNTS NOT DEDUCTED

[Comment on the HC rulings of 24 November and 22 December 2010] *

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Rector de la UDIMA*

Abstract:

THE State Agency of Tax Authorities, The Economic-Administrative Courts and most of the Courts of Justice had a restricted opinion about the time limit to exercise the right of deduction-offset of the Value Added Tax. This made it impossible to ask for the refund of the surplus amounts not deducted. The High Court of Justice resolved this question definitively, setting a legal precedent, and declared that the above mentioned time limit is a prescription one and not an expiration time limit.

Keywords: VAT, time limit, deduction, offset, refund and High Court.

* Véanse los textos íntegros de estas sentencias en *RCyT* CEF, núm. 335 (febrero 2011) y 336 (marzo 2011) o en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041246 y NFJ041354, respectivamente).

Las recientes Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010 versan sobre la devolución de excesos no deducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y plazo para ejercitarla. La primera de ellas resuelve un recurso de casación ordinario y cuenta con un voto particular del Magistrado Martín Timón. La segunda falla un recurso de casación para unificación de doctrina. Ambas resoluciones corrigen la teoría de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), los Tribunales Económico-Administrativos y la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) las comunidades autónomas, que entendían el plazo para ejercer la deducción-compensación del IVA como taxativo, lo que determinaba la imposibilidad de solicitar la devolución de los excesos no deducidos. El TS zanja definitivamente la cuestión, sentando jurisprudencia y señalando que dicho plazo es de prescripción y no de caducidad.

La STS de 4 de julio de 2007 resolvió desestimatoriamente el recurso de casación para unificación de doctrina planteado por la Abogacía del Estado contra la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 (Ponente, don José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde). En dicha sentencia, el Alto Tribunal apuntaba la posibilidad –negada por la Administración hasta ese momento, y mucho más tarde también, bajo el alegato de que no sentaba jurisprudencia– de recuperar el exceso de cuotas soportadas de IVA, al afirmarse que cuando no existiese posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por el transcurso del plazo fijado normativamente, la AEAT debía devolver el exceso de cuota no deducido a petición del contribuyente. El TS consideraba así correcta la doctrina defendida por el Tribunal de La Rioja ¹ en contra del criterio interpretativo sustentado por la AEAT y los propios Tribunales Económico-Administrativos, para los que los artículos 99 y 100 de la LIVA determinaban indefectiblemente la caducidad del derecho a la deducción del IVA soportado por no haberse ejercitado dentro del plazo legalmente señalado, sin posibilidad alguna de recuperar el tributo (se negaba también, por lo tanto, toda posible devolución). Así, la AEAT entendía que, por ejemplo, un saldo negativo generado en el tercer trimestre de 1996 tenía como fecha límite de compensación el 20 de octubre de 2000, transcurrida la cual se perdía cualquier derecho a la compensación y, por ende, toda posibilidad de devolución. La Administración interpretaba también que el referido plazo de los cuatro años se contaba desde la presentación de la declaración-liquidación en la que se generaba el saldo a compensar. El criterio hermenéutico seguido por la AEAT –tendente a eliminar los problemas gestores que otra solución podría comportarle– eludía, sin embargo, la referencia a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

¹ Otra Sentencia del mismo Tribunal de 11 de septiembre de 2002 (Ponente don Ignacio Barriobero Martínez) sostenía idénticos fundamentos que la referida Sentencia de 21 de noviembre de 2001.

que impide limitar el derecho a la deducción con el fin de que el IVA cumpla una de sus funciones primordiales, cual es la de liberar completamente al sujeto pasivo del peso del impuesto devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas.

¿A quién le asistía la razón? ¿A la AEAT cuando velaba por el orden y el respeto taxativo de los plazos en la aplicación de los mecanismos gestores del IVA o al contribuyente cuando aludía al enriquecimiento injusto que podía derivarse de esa interpretación administrativa? Para contestar razonablemente a esta cuestión debemos formularnos otra previa: ¿en qué consiste el derecho a la deducción del IVA? Ejercitar el derecho a la deducción en la mecánica del tributo implica la consignación de aquellas cuotas soportadas deducibles para su detracción de las cuotas devengadas por repercusión de terceros. Si el saldo o resultado de esta sustracción fuese positivo, existirá obligación de ingreso, pero si fuese negativo surge una doble posibilidad: 1.^a Podrá compensarse con los saldos positivos resultantes de las declaraciones posteriores, con los límites que impone el artículo 99.5 de la LIVA (en el periodo de «cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso»); 2.^a Podrá ser objeto de devolución a petición del interesado. El artículo 115.1 de la LIVA reconoce al contribuyente el derecho a obtener la devolución del saldo a su favor, existente a 31 de diciembre de cada año. Y dicho derecho a la devolución, frente a la opinión de la AEAT, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), la Audiencia Nacional (AN) y muchos TSJ, no se somete a plazo alguno, más allá del general de prescripción. La LIVA no fija límite temporal específico para solicitar esa devolución. A tenor del artículo 115.1 de la Ley 37/1992 «los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo 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 periodo de liquidación de dicho año». Ni en los restantes apartados de este mismo artículo, ni en otros preceptos del texto legal, o del reglamento del impuesto se somete este derecho a plazo determinado. Así pues, mientras que el derecho a compensar las cuotas soportadas debe ejercitarse en el mencionado plazo de cuatro años, el derecho a solicitar la devolución puede efectuarse sin sujeción a idénticas reglas de cómputo temporal que la compensación. Dicho de otra manera, durante los cuatro primeros años, existen dos alternativas para el contribuyente (compensar u obtener la devolución). Pasado ese tiempo, y bajo determinadas circunstancias, aún podría obtenerse la devolución. Por la simple circunstancia de que estos derechos sean alternativos y excluyentes, no se puede concluir que uno caduca si el otro ha vencido. Simplemente, desaparece la posibilidad de elegir entre los dos, pero no puede esfumarse un verdadero derecho de crédito por haberse extinguido una alternativa al mismo ².

Con ello no apuntamos que el plazo para obtener la devolución del IVA sea indefinido o que no tenga límite temporal alguno. Lo que siempre hemos afirmado es que dicho plazo no podía considerarse de caducidad como afirmaba la AEAT ³. Por asimilación se podría equiparar este supuesto

² Quizás el verdadero problema resida en el hecho de que la Administración ha sido poco proclive a considerar como un verdadero derecho de crédito el IVA soportado pendiente de compensación o devolución. Para percatarse de ello basta leer la Resolución del TEAC de 26 de junio de 1997 (Vocalía 5.^a), para la que «la solicitud de devolución de IVA presentada en la declaración del último periodo de liquidación no origina por sí misma un derecho de crédito frente a la Administración».

³ Así lo señalamos ya en nuestro trabajo «La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo». *RCyT*. CEF, núm. 303, junio 2008, págs. 41 y ss.

al de devolución de ingresos indebidos a que alude el artículo 66 de la Ley General Tributaria (LGT). La diferencia es que el plazo para solicitar esa posible devolución del IVA soportado en exceso es de prescripción, no de caducidad (lo que se revela de especial importancia cuando la AEAT haya requerido al contribuyente, sometiéndolo a determinados procedimientos administrativos con anterioridad a la declaración administrativa de caducidad de ese IVA soportado o cuando el propio contribuyente haya interrumpido su propio plazo de prescripción a través de cualquiera de sus actuaciones). Efectivamente, conviene advertir que a diferencia de la repercusión que se impone al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible con carácter obligatorio, la deducción, por el contrario, es sencillamente una facultad o un derecho que permite a aquel compensar en su deuda tributaria lo satisfecho en la fase anterior y, subsidiariamente, si efectuada esta operación aún resultase un exceso a su favor, le legitima para ejercitar una acción de restitución frente al Tesoro con el fin de obtener la cantidad pertinente. Cuantía esta que, en opinión de la doctrina mayoritaria, constituye un auténtico crédito de impuesto ⁴. Además, es necesario señalar que tanto el derecho a la compensación como el derecho a la restitución son ambas manifestaciones de una misma figura y no dos derechos diversos, tesis esta que es también la mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 28 de abril de 2000, cuando declaró que «la devolución es solo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, siendo otra la compensación con cuotas devengadas posteriores, pero la devolución no es un concepto diferente del ejercicio del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles». En definitiva, que la devolución no es un concepto radicalmente diferente del ejercicio del derecho a la compensación de saldos negativos, porque está en juego la salvaguarda de un principio tan relevante como el de neutralidad impositiva consagrado en la normativa comunitaria ⁵. Dicho principio tiene como objetivo liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando su indemnidad fiscal cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que estén, a su vez, sujetas al IVA (STJUE de 22 de febrero de 2001, ABBEY NATIONAL, C-408/98, apartado 24; STJUE de 8 de junio de 2000, MIDLAND BANK, C-98/98, apartado 24; STJUE de 27 de septiembre de 2001, CIBO PARTICIPATIONS, C-16/00, apartado 29; STJUE de 21 de febrero de 2006, HALIFAX, C-255/02, apartado 80) ⁶. En tal sentido, y como salvaguarda de dicho principio, el TJUE ha recordado incesantemente la absoluta necesidad de la devolución del excedente del IVA soportado como la columna vertebral del tributo, sin que las facultades reguladoras de los Estados miembros, o la comodidad gestora de sus Administraciones tributarias, puedan lesionar tan relevante idea orientadora. De esta manera queda claro que el plazo regulado por el artículo 99 de la LIVA podría comportar la extinción del derecho potestativo de opción por la compen-

⁴ Vid. CHECA GONZÁLEZ, *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Madrid, 2002, pág. 22 e HINOJOSA TORRALVO, *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Barcelona, 1995.

⁵ Un principio este que, según reiterada jurisprudencia del TJUE, se opone incluso a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (STJUE de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, FULCRUM ELECTRONICS-BOND HOUSE SYSTEMS; STJUE de 29 de junio de 1999, COFFEESHOP, C-158/98, apartados 14 y 21 y STJUE de 29 de junio de 2000, SALUMETS Y OTROS, C-455/98, apartado 19).

⁶ Como recuerda la STJUE de 18 de diciembre de 2007, CEDILAC, C-368/06, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del tributo y no puede limitarse (así lo afirman también las Sentencias de 6 de julio de 1995, BP SOUPERGAZ, C-62/93, apartado 18, y la de 21 de marzo de 2000, GABALFRISA y otros, C-110/98, apartado 43). La doctrina alemana considera al principio de neutralidad como un instrumento imprescindible para la plena realización de la finalidad de gravamen sobre el consumo. Vid. al respecto, BÁEZ MORENO, «El principio de neutralidad fiscal y el IVA como impuesto sobre el consumo. A propósito del gravamen de las actividades ilícitas», *QF*, n.º 1 y 2, enero 2008, *passim*, especialmente págs. 66 y 67.

sación, pero no daña en modo alguno ni la obligación tributaria ni los derechos de crédito que corresponden al sujeto pasivo derivados de la propia mecánica del impuesto, pues de otra forma se estaría menoscabando el principio de neutralidad como eje rector de aquella.

El TJUE ha recordado en múltiples ocasiones que el principio básico del sistema del IVA y de su mecanismo de funcionamiento no es otro que el de «gravar únicamente al consumidor final». «Por consiguiente, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor» (STJUE de 24 de octubre de 1996, ELIDA GIBBS, asunto C-317/94, Rec. p. I-5339 apartado 18). De la misma manera, en la STJUE de 1 de abril de 1992, HONG-KONG TRADE (89/81, Rec. p. 1277, apartado 6), el Tribunal de Justicia consideró que «de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, se deduce que uno de los principios básicos en los que se basa el sistema del IVA es el de neutralidad, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soportan la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas». Ese principio rector está presente también en otras muchas Sentencias como las de 14 de febrero de 1985, ROPELMAN (C-268/83, Rec. p. 655 apartado 19) y de 21 de septiembre de 1988, COMISIÓN/FRANCIA (C-50/87, Rec. p. 4797, apartado 15), donde se insiste en que el régimen de deducciones tiene como fin liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, por lo que «el sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA». En la STJUE de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94), relativa a la situación de una empresa que nunca había realizado ninguna operación imponible, el Tribunal de Justicia señaló, en sus apartados 20 y 21, que una vez nacido el derecho a la deducción, dicho derecho sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a las operaciones gravadas. Y del mismo modo, añade la STJUE de 15 de enero de 1998, GHENT COAL (C-37/95), el derecho a la deducción pervive a pesar de que el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto por circunstancias ajenas a su voluntad, de manera que, como sigue afirmando la propia sentencia, el principio de neutralidad del IVA respecto a la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades y con vistas a una actividad empresarial, sean considerados como actividades económicas, pues resultaría contrario a dicho principio que esas actividades no comenzasen hasta el momento en que el bien inmueble se explotase efectivamente y surgiesen los ingresos gravados.

De otra forma, es decir, soslayando el respeto a la neutralidad, se produciría un enriquecimiento injusto o una doble imposición (que a estos efectos vienen a coincidir, porque ignorar dicho principio supone finalmente un doble pago, pues al consumidor final se le repercutió, pero el sujeto pasivo no dedujo, ni compensó, ni le fue devuelta cantidad alguna). La prueba más palmaria de cuanto acabamos de señalar se colige de la STJUE de 24 de octubre de 1996, ELIDA GIBBS antes citada, donde el Tribunal de Luxemburgo invoca ambos principios de consumo:

«21. Dicho principio básico –se refiere el TJCE al de neutralidad– aclara el papel y las obligaciones de los sujetos pasivos en el mecanismo establecido para la recaudación del IVA. 22. En efecto, el IVA no grava a los sujetos pasivos, sino que, cuando estos últimos intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, su única obligación consiste en recaudar el impuesto en cada fase del proceso por cuenta de la Administración tributaria, entregándolo a continuación a esta última. 23. A fin de garantizar la perfecta neutralidad del mecanismo para los sujetos pasivos, la Sexta Directiva establece, en su Título XI, un régimen de deducciones cuyo objetivo es liberar al sujeto pasivo de todo gravamen indebido del IVA. Como señaló el Tribunal de Justicia en su Sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), apartado 10, un elemento básico del sistema del IVA consiste en que, en cada transacción, el IVA solo es exigible previa deducción del importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios, y el mecanismo de las deducciones está concebido de forma que únicamente los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que deben soportar el IVA que ya gravó los bienes y servicios en la fase precedente. 24. De todo ello se deduce que, habida cuenta en cada caso del mecanismo del IVA, de su funcionamiento y del papel de los intermediarios, la Administración tributaria no puede en definitiva percibir un importe superior al pagado por el consumidor final.»

Con todo ello, si algo demuestra la jurisprudencia del TJUE es la supremacía de los principios generales del ordenamiento comunitario sobre la propia ley escrita y el servicio que dicha metodología rinde a la mejor consecución del mercado interior que aquel persigue ⁷.

El Tribunal Supremo, en esa Sentencia de 4 de julio de 2007 (Ponente, don Juan Gonzalo Martínez Micó) a la que aludíamos anteriormente, reconoció el derecho del sujeto pasivo del IVA a solicitar la devolución del importe que no hubiera podido compensarse, a pesar de haber optado en un principio por la compensación y de que hubiese caducado el derecho a realizar dicha compensación por el transcurso de los cuatro años previstos en la normativa reguladora del impuesto. De esta manera, el Alto Tribunal resolvía una interrogante que, como hemos señalado, había causado una intensa confrontación entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Dicha interrogante no era otra que saber con certeza qué es lo que ocurría cuando transcurrían cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración en la que se había originado el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no había compensado dichos excesos. Pues bien, la respuesta del Alto Tribunal fue meridianamente clara: puede producirse la pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores, pero en tal caso queda incólume la paralela obligación de la Administración de devolver al sujeto pasivo, previa solicitud, su crédito tributario materializado en el exceso de cuota no deducido. Con ello que-

⁷ Como afirman CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, op. cit.* pág. 913, las sentencias del TJUE expresan una interpretación de la norma en abstracto, no circunscrita al caso concreto, sino dotada de validez general, siendo así una suerte de *leading case* o precedente con autoridad general. En el mismo sentido SCHICK, «Sobre dos problemas de Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho fiscal nacional», *Crónica Tributaria*, n.º 56, págs. 179 y ss., reconoce la existencia de un principio de «interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario», de análogo perfil que el de la interpretación de las leyes de acuerdo con la Constitución. Dicho de otra manera, los órganos jurisdiccionales internos deben inaplicar «por su propia autoridad» –sin necesidad alguna de esperar a su abrogación o derogación– la norma interna incompatible con el Derecho comunitario. En tal sentido, pueden verse las SSTJUE de 13 de noviembre de 1990, MARLEASING/LA COMERCIAL, C-106/89; y de 30 de mayo de 1990, KARELLA/MINISTRO INDUSTRIA CONRADSEN/MINISTERIET, C-19 y 20/90; y C161/78.

daba patente también que el derecho a la deducción está formado por un derecho a la compensación y, subsidiariamente, por un derecho a la devolución, siendo ambas manifestaciones jurídicas diversas al servicio del principio de neutralidad impositiva ⁸.

El TS recordaba que por encima de la normativa nacional, las Directivas Comunitarias imponen la salvaguarda del principio de neutralidad impositiva ⁹. Un relevante principio que quedaría laminado si el derecho de crédito que el sujeto pasivo ostenta frente a la Hacienda Pública se esfumase como consecuencia de un plazo unívoco para ejercitarlo. Por lo tanto, añadía el Alto Tribunal, las dos posibles vías que normativamente se articulan para la recuperación del IVA soportado (compensación *versus* devolución) no operan de modo simultáneo o coincidente, sino de modo alternativo ¹⁰ y caducada la posibilidad de deducir, no cabe utilizar dicha perención como pretexto para negar

⁸ Idea ya defendida por el TEAC en Resolución de 28 de abril de 2000 cuando declaraba que la devolución es solo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, siendo la otra la compensación con cuotas devengadas posteriores, «pero la devolución no es un concepto diferente del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles».

⁹ «En materia de devolución del excedente del IVA, conviene recordar las características del sistema común del IVA en la Sexta Directiva Comunitaria (77/388/CEE), tal como las pone 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). 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 artículo 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 artículo 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) De todo ello se desprende que 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» (STS de 4 de julio de 2007, FJ 4.º).

¹⁰ «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 estos los que inicialmente soportan el impuesto en sus adquisiciones de bienes, resarcándose del mismo mediante el mecanismo de la reperusión y deducción en la correspondiente declaración. Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el artículo 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 periodo impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al periodo 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 o no deducido en periodos anteriores y no solicitar la "devolución" en dichos

el derecho a la recuperación del crédito que el sujeto pasivo ostenta frente a la Hacienda Pública, pues de otra forma se produciría un enriquecimiento injusto para la Administración, desvirtuándose el principio de neutralidad y, por lo mismo, la naturaleza más íntima o constitutiva del tributo ¹¹. El razonamiento del TS resultaba plausible y ponía adecuadamente en su lugar todas las piezas que conforman un asunto tan complejo como la mecánica gestora del IVA, pues frente a razones –por muy importantes que fuesen– de orden, simplificación o simple comodidad gestora (plazo de caducidad e inexistencia de una obligación de devolución de oficio), se aducía un inconveniente mucho más relevante, cual era el enriquecimiento injusto que podía generarse para el Erario público, desatendiendo el principio de neutralidad fiscal como eje vertebrador del tributo (además de la traición explícita que supondría a la configuración del propio elemento subjetivo de impuesto, cuya satisfacción última corre de cuenta del consumidor final). La inmensa mayoría de los pronunciamientos judiciales que no habían reparado hasta ese momento en las graves consecuencias jurídicas reveladas por el TS, partían de una interpretación literal de la LIVA (especialmente en lo que a la caducidad atiene) soslayando el resto de criterios exegéticos y principios informadores aludidos en la normativa comunitaria y, por ende, en nuestro Ordenamiento Jurídico. En esta misma línea –que niega aquella cínica aseveración de que la coartada sea aplicar el Derecho, para no cumplir con la justicia–, se enmarcan otros saludables pronunciamientos del TS atinentes, por ejemplo, al sistema de retenciones

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 del 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 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 periodos 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».

¹¹ «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 solo 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 solo 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 aun 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».

en aquellos casos en los que la práctica diaria demostraba la existencia de un doble pago, por ejemplo, cuando el contribuyente no se había deducido las mayores retenciones alumbradas por las actas inspectoras y bajo el pretexto administrativo de que se trataba de sujetos pasivos distintos¹². O las más recientes de 17 de septiembre y 23 de diciembre de 2010, en las que el propio TS varía su jurisprudencia anterior y obliga a reparar el daño patrimonial derivado de la aplicación de una normativa contraria al Derecho comunitario, con independencia de que el reclamante hubiera intentado o agotado los recursos administrativos o judiciales oportunos contra las liquidaciones firmes. Pero incluso en otros pronunciamientos relativos al IVA, el TS –también con ocasión de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina– recuerda la necesidad de no tergiversar el instituto de la caducidad para optimizar o maximizar el interés recaudatorio. Concretamente, en la STS de 29 de septiembre de 2008, un ayuntamiento de la provincia de Guadalajara había dejado de declarar e ingresar unas cantidades por IVA al entender que las operaciones realizadas (obras de urbanización en un polígono industrial por el sistema urbanístico de cooperación) quedaban no sujetas al tributo. Personada la Inspección consideró, por el contrario, que el Consistorio actuaba como empresario y quedaba plenamente sujeto al impuesto, pero dada la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación (18 de octubre de 1996) declaró el carácter no deducible de parte de las cuotas soportadas en 1991 por caducidad del derecho a deducir. El objeto del litigio se refería pues al cómputo del plazo de caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de una regularización administrativa, no habiendo presentado declaración el obligado tributario (en este caso el Ayuntamiento de Cabanillas del Campo), por considerar erróneamente que no era sujeto pasivo del impuesto. Y siendo cierta la existencia del plazo para ejercitar el derecho a la deducción en la LIVA, el Alto Tribunal apuntó la necesidad de entender el instituto de la caducidad no como el fatal transcurso de un plazo temporal inexorable o automático, sino como un mecanismo más al servicio de la gestión del gravamen que no podía ni debía dañar su coherencia interna¹³.

¹² Tal fue el caso de la STS de 27 de febrero de 2007 (Ponente, don Manuel Vicente Garzón Herrero), en la que se recordaba la imposibilidad de exigir las cantidades que debieron retenerse cuando la liquidación de la deuda principal ya se hubiese producido, el retenido hubiese deducido la cantidad que se le retuvo (no la que debió retenerse) y la obligación principal se hubiese extinguido o, al menos, no existiesen discrepancias entre los sujetos intervinientes. Y todo ello, sin perjuicio de la imposición de las correspondientes sanciones e intereses al retenedor que incumplió con sus obligaciones legales.

¹³ «Sin embargo, la caducidad, como institución que supone el decaimiento de un derecho, no puede contemplarse solo desde una perspectiva objetiva o temporal, identificándola con el mero transcurso del tiempo. Antes, por el contrario, para que se produzca parece procedente exigir también que el titular del derecho haya dejado, por pasividad, de ejercitarlo. Por ello, si el contribuyente no declara, por entender que no es sujeto pasivo del impuesto, no puede sostenerse que ha despreciado su derecho al reintegro del IVA. Cuando se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, en la que hay que atender a todos los componentes que deberían haber conestado en la autoliquidación. Lo anterior adquiere mayor solidez si se tiene en cuenta que el derecho a deducir constituye el eje cardinal sobre el que se estructura el IVA, al haberse adoptado en la Unión Europea la modalidad del IVA "a tipo consumo", lo que hace que el IVA soportado por un sujeto pasivo que no sea consumidor final de lo adquirido sea recuperable por exigencia del principio de neutralidad. Por tanto, aducir en estos casos la caducidad significaría desconocer el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas, derecho que forma parte indisoluble del mecanismo de liquidación de este impuesto, todo ello para alcanzar la plena neutralidad del IVA, que constituye su objetivo fundamental, tal como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado en numerosas Sentencias, entre otras, en las de 21 de septiembre de 1988, As 50/87, Comisión/República Francesa; 6 de octubre de 2005, As. C-204/03, Comisión/Reino de España, y 30 de marzo de 2006, As-C-184/04, Undeskaupungin Kaup, en las que se ha señalado que las limitaciones del derecho de deducción solo se permiten en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva. Por otra parte, aunque la regla general es la de que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles, no cabe olvidar que no siempre es así, como admite la Sentencia del TJCE de 29 de abril de 2004, As-152/02, Terra Baubedarf-Handel GMBH en la que se declaró que el dere-

Desde el año 2007, y tras el pronunciamiento del TS el 4 de julio, algunos TSJ como el de Madrid variaron su tradicional doctrina, reconociendo a los contribuyentes la posibilidad de obtener el IVA declarado caducado, vencido e irrecuperable por la AEAT. Pero la atmósfera en la que respiraban los contribuyentes y la propia Administración estaba ciertamente enrarecida, por cuanto que esta se negaba a aplicar el fallo y los razonamientos del TS, bajo el alegato de que con una sola sentencia no podía hablarse de jurisprudencia que obligara a acatar esa doctrina. Efectivamente, la STS de 4 de julio de 2007 no constituía por sí sola jurisprudencia, ni sentaba doctrina legal, dado que el fallo era desestimatorio de las pretensiones de la Administración, ni constituía un criterio reiterado que hubiera alcanzado una cierta trascendencia normativa. Sin duda, era a esto último a lo que se aferraba un sentir administrativo poco proclive a aceptar de buen grado la impecable doctrina vertida el 4 de julio de 2007¹⁴. Ahora bien, esa sentencia no constituía un simple pronunciamiento –uno más– del TS, sino que derivaba de un recurso de casación especial o excepcional (el de casación para unificación de doctrina) encargado de dirimir la adecuación a Derecho de una de las dos sentencias enfrentadas (SSTS de 22 de junio de 1995 y 10 de diciembre de 1996). Por lo tanto, y desde una consideración objetiva de formación de la jurisprudencia, la Sentencia de 4 de julio de 2007 revestía una función especialmente relevante, cual era la de declarar como doctrina correcta la que entendía que debía prevalecer, incidiendo de paso sobre las sentencias consideradas ilegales, que ya no podrían usarse en el futuro como precedentes judiciales en la medida en que el Alto Tribunal hubiera afirmado que contenían una doctrina gravemente errónea y, por lo mismo, contraria a Derecho.

Confirmando las tesis de la STS de 4 de julio de 2007, el Alto Tribunal ha vuelto a pronunciarse sobre la recuperación del exceso de cuotas soportadas de IVA, una vez transcurrido el plazo de su posible compensación. Se trata de las Sentencias de 24 de noviembre de 2010 (6878/2010, Rec. 546/2006) y 23 de diciembre de 2010 (7147/2010, Rec. 82/2007). La primera de ellas resuelve un

cho a la deducción debe ejercerse en el periodo impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos por el artículo 18.2 de la Sexta Directiva, esto es, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por cada Estado miembro, se estime que produce los efectos de la factura, por lo que es posible distinguir entre nacimiento y ejercicio del derecho. En definitiva, no cabe prescindir de las circunstancias concretas de cada caso. Tanto la sentencia de contraste como la impugnada se refieren a unas entidades que no liquidaron el IVA, por entender que no se encontraban sujetas al tributo sobre las que actúa la actual inspección, incluyendo en la regularización todo el IVA devengado en el periodo de liquidación, pero no la deducción de todo el IVA soportado por haber transcurrido el plazo previsto para efectuarla. Además, en el caso de autos, el actuario emitió dos informes al acta, considerando deducibles en el primero las cuotas soportadas en el tercer trimestre de 1991, primer periodo no prescrito, si bien señalando que el devengo se producía en la fecha de cada factura y no en el momento del cobro de los pagos al tratarse de anticipos a cuenta, mientras que en el segundo informe, que confirmó la liquidación del Inspector-Jefe, aunque acepta el criterio del devengo pretendido por el sujeto pasivo, mantiene que la caducidad del derecho a la deducción no se produce simultáneamente en todas las cuotas soportadas en un periodo de liquidación, sino que se produce individualmente, lo que suponía no admitir como deducibles las facturas con devengo entre el 1 de julio y el 18 de octubre de 1991. Por todo ello, hay que concluir, como solicita el ayuntamiento recurrente y mantiene la sentencia de contraste, que inspeccionado y liquidado un periodo trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes –IVA devengado e IVA soportado deducible– que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación».

¹⁴ Ignorando que, en algún caso, el TS ha considerado suficiente una sola sentencia ante la evidencia de la doctrina invocada. La STS de 2 de septiembre de 1993 señala a este respecto que «aunque el recurrente solo cita una sentencia, lo que de por sí no acredita la reiteración de resoluciones que constituye la esencia de la jurisprudencia conforme la define el artículo 1 núm. 6 del Código Civil, como la doctrina invocada es evidente, procede estudiar el motivo».

recurso de casación ordinario, la segunda un recurso de casación para unificación de doctrina¹⁵. Esta última, pues, supone la segunda sentencia del TS en unificación de doctrina que confirma la corrección jurídica de las tesis vertidas en la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 y su fundamentación jurídica reposa sobre una mera reproducción de la doctrina contenida en la de 4 de julio de 2007. La primera, sin embargo, es algo más rica en matices, pues aunque se basa igualmente en esa misma doctrina y casa, por los mismos motivos que la anterior, la SAN de 13 de octubre de 2005 que confirmaba la liquidación administrativa, contiene un voto particular que alude a una jurisprudencia del TJUE que podría desvirtuar, a juicio del magistrado discrepante¹⁶, las conclusiones finales adoptadas por la mayoría de la Sala.

El TS estima en ambos casos los recursos de casación interpuestos al considerar que las liquidaciones administrativas impugnadas implicaban un frontal desconocimiento del principio de neutralidad impositiva en quienes habían manifestado de una forma inequívoca su clara voluntad de hacer efectivo su derecho a la deducción, y ello pese a que una de las recurrentes dejara firme el recurso de reposición formulado contra la denegación de la solicitud de devolución formulado en su día. Pero el Alto Tribunal dice algo, a mi juicio, más importante —ya apuntado por nosotros tiempo atrás¹⁷—: que la posible recuperación del exceso de IVA soportado se adecuaba más al esquema del instituto de la prescripción del derecho que hay en juego, que a la caducidad del plazo o del procedimiento empleado para la compensación¹⁸, lo que exigiría que en todos estos casos en los que han sido actuaciones admi-

¹⁵ Las Sentencias de contraste eran las del TSJ de Canarias de 14 de julio de 2006 (que había estimado parcialmente las pretensiones del contribuyente, anulando las sanciones pero confirmando la pérdida del derecho a recuperar el exceso de IVA soportado) y la del TSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001, que había sido confirmada luego como correcta por el TS en su Sentencia de 4 de julio de 2007.

¹⁶ Que es curiosamente al mismo tiempo su Ponente (don Manuel Martín Timón).

¹⁷ Vid. nuestro trabajo «La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo», *RCyT*. CEF, núm. 303, junio 2008, pág. 45.

¹⁸ «Desde los parámetros reseñados es patente que la entidad recurrente ejercitó en su día el derecho a la devolución, que fue denegada (parece que indebidamente a la luz de la jurisprudencia del TJUE). Es verdad que el actor no recurrió esta resolución, pero no es menos verdad que la responsabilidad superior por los efectos que de esa denegación se derivan recae en quien adoptó la resolución denegatoria, luego cuestionada por el TJUE. Con posterioridad, y a la vista de tal denegación, el actor ejercita en sus declaraciones el derecho a la compensación, derecho que no puede hacerse efectivo porque la actividad empresarial no produce bienes en cuantía suficiente para devengar el IVA pendiente de compensación. A la vista de los datos expuestos es palmaria, en nuestra opinión, la improcedencia de la liquidación impugnada. De entrada, porque la reclamación del recurrente contra la denegación de la devolución del IVA hace entrar en juego lo previsto en el apartado segundo del artículo 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que establece (...) El precepto citado obliga a contar el plazo de cinco años desde que la resolución de la controversia queda firme, y no la fecha de la entrega de los inmuebles a que se refiere la resolución impugnada. Como en el asunto que decidimos la notificación al interesado de la resolución no consta, es evidente que no ha transcurrido el plazo que el texto legal llama de caducidad (lo que solo se contempla a efectos dialécticos) y es evidente que la firmeza de la resolución habría tenido lugar en el segundo trimestre de 1994, razón por la que el derecho podría haberse ejercitado hasta el segundo trimestre de 1999 y no el primero, como afirma la resolución impugnada. Además, es patente que el artículo 99 de la ley no emplea la expresión caducidad, que sí recoge el artículo 100, y que la estructura del derecho a la deducción que se regula más permite hablar de un plazo de prescripción que de caducidad, lo que habilitaría para que se produjeran causas de interrupción de la prescripción cuando se formulase la petición de compensación. Por último, es evidente que la liquidación impugnada implica un frontal desconocimiento del principio de neutralidad del IVA en quien ha manifestado de modo permanente una clara voluntad de hacer efectivo su derecho a la deducción, derecho que no se ha podido consumir, primero, por una resolución equivocada de la Administración (denegación de la devolución en su día solicitada), y, en segundo término, por la imposibilidad económica de ejercitar la segunda opción para deducir que la ley reconoce: la compensación».

nistrativas las que han negado la compensación, se brindase la posibilidad de recuperación del exceso soportado, so pena de vulnerar la prohibición de enriquecimiento injusto que de otra forma ciertamente se generaría ¹⁹.

De conformidad con la doctrina vertida por el TS en estas tres Sentencias a las que nos venimos refiriendo (4 de julio de 2007, 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010), el plazo de compensación-deducción del IVA puede decaer por el transcurso del tiempo establecido en la LIVA (cuatro años), pero el derecho a la devolución queda sometido a un plazo de prescripción susceptible de interrupción, de manera que resulta necesario atender a ambos dos plazos con sus distintas consecuencias y presupuestos. Ahora bien, la STS de 24 de noviembre de 2010 cuenta con un voto particular del Magistrado Martín Timón que discrepa del sentir mayoritario de la Sala por una razón fundamental: el excesivo peso que se otorga al principio de neutralidad y la desconexión que esa desmesurada ponderación supone en relación con otros pronunciamientos del TJUE en los que dicho principio cede frente a otros también relevantes, como el de seguridad jurídica. Efectivamente, el voto particular participa de la idea expresada por la mayoría, en cuya virtud, si no se permitiese que el derecho a la deducción se ejercitara respecto de la totalidad de las cuotas soportadas en la fase anterior, se vulneraría el principio de neutralidad. Sin embargo, incide especialmente en la inmediatez de dicha posibilidad (y cita en apoyo de su razonamiento la evolución que nuestra propia legislación ha sufrido a través del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, posibilitando la devolución mensual), de manera que una cosa es la rapidez con la que puede ejercitarse el derecho a la deducción y otra el plazo de duración de su ejercicio, y si bien lo primero no debe retrasarse, dilatarse o entorpecerse normativamente (debe ser inmediato), no existiría inconveniente alguno en exigir una cierta diligencia al sujeto pasivo para el acabado cumplimiento de su ejercicio (fijación de un plazo), pues otra cosa podría lesionar el principio de seguridad jurídica. Queda claro, en opinión del Magistrado discrepante, que el principio de seguridad jurídica no debería sufrir a costa de la neutralidad, trayendo a colación la STJUE de 8 de mayo de 2008 (Asunto ECOTRADE, C-95/07), en la que dicho tribunal declaraba conforme a la normativa comunitaria el establecimiento de plazos nacionales de compensación más reducidos que los previstos en la normativa española (en concreto, se declaraba legal el exiguo plazo de dos años para compensar el IVA soportado previsto en la legislación italiana) y la STJUE de 21 de enero de 2010 (Asunto ALMSTOM, C-472/08), en la que se apuntaba la necesidad de fijar un límite temporal para el ejercicio del derecho a deducir y el de solicitud de devolución del excedente. Por otra parte, y esta sería la segunda razón del Magistrado discrepante disiente de la mayoría, en la SAN casada no se demostró en momento alguno que los recurrentes hubieran solicitado expresamente la devolución, por lo que no verificado dicho extremo, su concesión por parte del TS equivaldría en cierta medida a la obligación de devolución de oficio por parte de la AEAT, un extremo negado expresamente por la STS de 4 de julio de 2007 ²⁰.

¹⁹ Reproduciendo íntegra y literalmente la doctrina contenida en su Sentencia de 4 de julio de 2007.

²⁰ «Nada que ver tiene el supuesto que da origen a la Sentencia de 4 de julio de 2007 con la recurrida ahora en casación, en el que en ningún momento ha habido debate procesal sobre la existencia o no de derecho a devolución porque en ningún momento se ha solicitado la misma. No niego que pueda existir derecho a la devolución y, por lo tanto, no niego nuestra doctrina; lo que niego es que sea ese derecho el que se encuentra en el debate que la sentencia recurrida resuelve, que, por ello, no debería ser casada. Que el supuesto no es el mismo parece demostrarlo la sentencia a la que presta su conformidad la mayoría, que anula la liquidación girada, sin reconocer el derecho a devolución al mismo tiempo, como hiciera la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 de noviembre de 2000, que fue la confirmada por la de esta Sala y Sección de 4 de julio de 2007. Y es que, efectivamente,

Reconociendo el peso específico de las objeciones vertidas en este voto particular, no creo que sus razonamientos puedan prevalecer o ser considerados de mayor fuste jurídico que los expresados por el sentir mayoritario de la Sala. La tesis central que se desprende de las tres SSTs aludidas es que caducada la posibilidad de deducir o compensar el IVA correspondiente, aún sería factible la solicitud de la devolución. Y en nada se opone esta doctrina, al contrario de lo que parece querer manifestar el voto particular, a la consignada por el TJUE en el caso «ECOTRADE», donde el Tribunal de Luxemburgo únicamente declara la legalidad de los plazos de caducidad para deducir o compensar el IVA soportado (extremo este que no ha sido negado en momento alguno por el TS) o incluso se afirma que la Sexta Directiva no se opone a una normativa nacional que prevea un plazo de caducidad inferior al que tiene la Administración para proceder a la recaudación del IVA impagado (de manera que ese plazo de caducidad para compensar pudiera ser de dos años y el de cobro de cuatro, tal y como ocurre, por ejemplo, en la legislación italiana):

«44. Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida. 45. En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad. 46. Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia), y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (veáanse las Sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I-1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rec. p. I-0000, apartado 52) (...) 68. Dicha práctica va también más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 22, apartado 8 de la Sexta Directiva, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la declaración por la Administración fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción (véanse por analogía la Sentencia Gabalfrisa y otras antes citada, apartados 53 y 54).»

Y algo parecido, en nuestra opinión, se expresa en la STJUE de 21 de enero de 2010 (Asunto ALMSTOM), al contrario de lo que parece querer enfatizar el Magistrado discrepante:

no hay pretensión de evolución; en realidad no la hubo nunca desde enero de 1994, ni en la vía judicial, ni tampoco solicitud a tal efecto en la vía administrativa. Por ello, deberíamos haber desestimado el recurso y confirmado la liquidación girada, al haber caducado el derecho a la compensación. Por último, no puede compartir que habiendo declarado base positiva en enero de 1994, consumando con ello el derecho a la deducción, se afirme la existencia de una clara voluntad de hacer efectivo el derecho a la deducción no hecho posible por denegación (que había tenido lugar con anterioridad a dicha fecha, en mayo de 1993) o por «imposibilidad económica» de llevar a cabo la compensación, pues precisamente por esta última razón, y como he dicho antes, la entidad tuvo cinco oportunidades de solicitar la devolución del saldo a su favor a 31 de diciembre. En todo caso, entiendo que la doctrina de la Sentencia de 4 de julio de 2007 debe aplicarse en su integridad y, por tanto, también cuando, ante la falta de regulación, declara que "en vez de expediente de oficio habrá que promover expediente de devolución a instancia de parte". Aquí, vuelvo a insistir, desde enero de 1994 no se ha producido ninguna solicitud de devolución. Finalmente, expreso mi respeto y acatamiento de la decisión mayoritaria».

«16. En efecto, por un lado, por analogía con la que se aplica al ejercicio del derecho a deducir, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (Sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. P. I-3457, apartado 44). 17. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia, al no existir una normativa comunitaria en materia de devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente, corresponde, en particular, al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véanse, en particular, las Sentencias de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. P. I-7141, apartado 18, así como de 11 de julio de 2002, Marks & amp; Spencer, C-62/00, Rec. P. I-6325, apartado 34). 18. En lo que respecta al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni tampoco se alegó ante el Tribunal de Justicia que el plazo de prescripción establecido por el artículo 16, apartado 10, de la Ley de Impuestos y Tributos no respete dicho principio. 19. En lo que respecta al principio de efectividad, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados (véase, en este sentido la Sentencia Aprile, antes citada, apartado 19 y la jurisprudencia citada). En efecto, tales plazos no hacen prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el Ordenamiento Jurídico de la Unión. 20. En lo que respecta a la cuestión de qué debe entenderse por plazo "razonable", es preciso recordar, igualmente, que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en particular, que un plazo de caducidad de dos años no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo periodo en el que ha nacido tal derecho (Sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 48). 21. Con mayor motivo se impone la misma conclusión respecto de un plazo de prescripción de tres años, como el aplicable en el asunto principal, puesto que, en principio, dicho plazo permite al sujeto pasivo normalmente diligente hacer valer útilmente los derechos que le corresponden según el Ordenamiento Jurídico de la Unión».

Insistimos, al sujeto pasivo puede caducarle la posibilidad de deducir o de compensar su IVA soportado, por exceder continuamente las cuotas deducibles de las devengadas o por cualquier otra causa (indiligencia, olvido, etc.). Así lo señalan expresamente las normativas nacionales y el propio TJUE en los casos ECOTRADE y ALMSTOM. Pero que no se haya deducido o compensado no quiere decir que no pueda solicitarse la devolución correspondiente, porque tal derecho a la devolución no caduca, sino que prescribe por el transcurso del plazo nacional fijado en cada Estado miembro (en España cuatro años desde la última actuación administrativa o del propio contribuyente dirigida a obtener dicha devolución). No hay pues incompatibilidad alguna en la doctrina del TS y del TJUE, como parece apuntar el voto particular, ni sacrificio del principio de seguridad jurídico en

el altar de la neutralidad ²¹. De la misma manera que no hay contradicción alguna en afirmar, por ejemplo, que un procedimiento administrativo de comprobación limitada caduque por rebasamiento del plazo de seis meses previsto normativamente para su conclusión y que la AEAT pueda iniciar o principiar otro nuevo procedimiento si los ejercicios concernidos por esas actuaciones inquisitivas no hubiesen prescrito. Interpretadas las SSTJUE de esta manera, que consideramos la más correcta, se logra armonizar una necesaria paridad procedimental y sustantiva entre la Administración y los contribuyentes, pues carecería de sentido que aquella interrumpiera la prescripción del sujeto pasivo a todos los efectos para señalar, por ejemplo, la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas por rebasamiento del plazo legal de cuatro años y, al mismo tiempo, se impidiera recuperar dicho exceso obviando completamente la interrupción de la prescripción que con esa actuación se hubiera producido y la prohibición del enriquecimiento injusto que de otra forma se generaría.

²¹ Ya lo sosteníamos mucho antes en nuestro trabajo «La posibilidad de recuperar el IVA caducado tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 y el pronunciamiento del TJCE en el caso ECOTRADE», *REGAF*, n.º 54, julio de 2008, pág. 27.