

LA CADUCIDAD DEL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO O LA SALVAGUARDA DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL DECLARADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO

(Comentario a la STS de 4 de julio de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 96/2002)*

JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Profesor del CEF*

Extracto:

EL Tribunal Supremo confirma la posibilidad de solicitar la devolución del IVA soportado cuando, por el transcurso del plazo fijado normativamente, no pueda realizarse la compensación. Tal extremo era negado por la Administración y contaba con algunos pronunciamientos judiciales que se limitaban a dar por buena la regulación del tributo, soslayando las graves consecuencias que se derivaban del quebrantamiento de principios como la neutralidad impositiva, la doble imposición o el enriquecimiento sin causa. La doctrina del Tribunal Supremo encuentra cumplido apoyo en la propia jurisprudencia del TJCE.

Palabras clave: IVA, deducción, compensación, devolución, principio de neutralidad y enriquecimiento injusto.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 301, abril 2008 o en *Normacef Fiscal* (NFJ027587).

Sumario

- I. Introducción. El criterio interpretativo seguido por la Administración.
- II. Algunos pronunciamientos judiciales a favor del criterio interpretativo defendido por la Administración Tributaria.
- III. El criterio sustentado por la Administración atentaba contra el principio de neutralidad en el que descansa la coherencia interna del IVA.
- IV. La metodología habitualmente empleada por la Administración para la regularización por caducidad de las cuotas de IVA no era la única posible, de conformidad con la normativa reguladora del tributo y la propia doctrina de la Dirección General de Tributos establecida al respecto.
 - A) El criterio seguido por la Inspección.
 - B) Reapertura del plazo de caducidad de los saldos negativos de ejercicios anteriores desde el momento en que se compensa parte del saldo pendiente.
 - C) Reapertura sucesiva del plazo de caducidad de los IVAs soportados, desde el mismo momento en que se reconocen e incluyen formalmente en las propias declaraciones-liquidaciones (trimestrales y anuales).
- V. La relevante sentencia de 4 de julio de 2007 o la posibilidad de solicitar la devolución de la cuota pendiente del IVA cuando hubiese caducado el derecho a realizar la compensación. Un nuevo mojón en la alentadora doctrina del Tribunal Supremo sobre la doble imposición y el enriquecimiento sin causa.
- VI. La eficacia de la sentencia. ¿Puede ignorar la AEAT su doctrina alegando que no crea jurisprudencia, a la espera de un cambio de parecer del Tribunal Supremo?

I. INTRODUCCIÓN. EL CRITERIO INTERPRETATIVO SEGUIDO POR LA ADMINISTRACIÓN

La STS de 4 de julio de 2007 resuelve un 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 apunta la posibilidad –negada por la Administración– de recuperar el exceso de cuotas de IVA soportadas, al afirmarse que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por el transcurso del plazo fijado normativamente, la AEAT debe devolver el exceso de cuota no deducido a petición del contribuyente. El Tribunal Supremo considera así correcta la doctrina defendida por el Tribunal de la Rioja ¹ en contra del criterio interpretativo sustentado por la AEAT y los Tribunales Económico-Administrativos, para los cuales, los artículos 99 y 100 LIVA determinaban indefectiblemente la caducidad del derecho a la deducción del IVA soportado por no haberse ejercitado en los plazos legalmente señalados, sin posibilidad alguna de recuperar el tributo ². 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

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

² El artículo 99. Tres y Cinco LIVA dispone lo siguiente: «Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior. En el supuesto de las cuentas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al período en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos. (...) Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva». Por su parte, el artículo 100 LIVA intitulado «Caducidad del derecho a la deducción», señala literalmente lo que sigue: «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. No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho o la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes».

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.

En muchos casos, el derecho considerado caducado ascendía a cuantías muy considerables, sin embargo, y pese a lo que pudiera pensarse, la cuestión litigiosa se sustanciaba por lo general en única instancia en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) y, por ende y con posterioridad, en los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas comunidades autónomas, pues las actas levantadas por la Inspección no arrojaban cuota alguna a pagar o a devolver, limitándose a declarar la imposibilidad de compensar o solicitar la devolución del IVA soportado, por elevado que fuese su importe ³. Por otra parte, y paralelamente, no era extraño que la AEAT acordara la incoación del correspondiente expediente sancionador por presunta comisión de una infracción grave, al entenderse acreditadas improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones o ejercicios futuros.

No debe pensarse, sin embargo, que esta cuestión era pacífica en el seno de la propia Administración, pues hasta en tres ocasiones el TEAC hubo de pronunciarse al respecto resolviendo sendos recursos de alzada para unificación de criterio, como consecuencia de la estimación de las pretensiones planteadas por los contribuyentes en sus alegaciones a las reclamaciones económico-administrativas presentadas ⁴. En tal sentido, por ejemplo, algún TEAR había defendido la necesidad de que, una vez caducado el derecho a realizar la compensación del IVA soportado, la Administración devolviera de oficio los saldos impositivos pendientes, en aplicación de lo dispuesto en la Sexta Directiva (actualmente Directiva 112/2006) y en sus principios orientadores ⁵. No era ese, sin

³ En tal caso, la cuantía a efectos de la sustanciación de la reclamación era inferior a los 150.000 euros de cuota señalados por el artículo 36 del RD 520/2005, de 13 de mayo, imprescindibles para poder recurrir en alzada al TEAC y posteriormente a la Audiencia Nacional, aunque el quebranto económico infligido al contribuyente superase con creces ese umbral monetario.

⁴ Nos referimos a las Resoluciones de 14 de septiembre y 23 de noviembre de 2005, así como a la de 29 de marzo de 2006.

⁵ «Que la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso a compensar y el sujeto pasivo no ha optado por solicitar la devolución, ¿perdería el derecho a recuperar esas cuotas o la Administración tiene la obligación de devolvérselas? Pues bien, para resolver esta cuestión, debemos acudir a la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de negocios que consagra como principio general del Impuesto sobre el Valor Añadido el de neutralidad, siendo su naturaleza, la de Impuesto indirecto que recae sobre el consumo, naturaleza que no debe nunca ser olvidada ya que la finalidad de aquel no es otra que la de gravar el consumo de bienes y servicios realizados por los últimos destinatarios de los mismos, cualquiera que sea su naturaleza o personalidad, razón por la que debe soportarlo también el Estado y sus Administraciones Públicas cuando actúen como consumidores finales. Así, 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 e inversión o circulante resarcándose íntegramente del mismo mediante el mecanismo de la repercusión y deducción en la correspondiente declaración que se presente ante la AEAT. Con la finalidad de garantizar esta neutralidad, el artículo 18.4 de la Directiva señalada, establece 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 de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. No obstante, los Estados Miembros estarán facultados para negar el traslado o devolución cuando el excedente sea insignificante". SEXTO: A juicio de este Tribunal la norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, cuya transposición a nuestro ordenamiento jurídico se encuentra en el artículo 99 de la Ley, da la posibilidad a los sujetos pasivos por razones de conveniencia en un plazo de cinco años, actualmente cuatro, compensar el exceso no deducido en período posteriores, y no, solicitar la devolución en dichos años, pero, en ningún caso, puede suponer para aquellos, si siguen ejercitando la opción

embargo, el criterio del TEAC que, en Resolución de 19 de enero de 2005, afirmaba que una vez frustrada por el transcurso del plazo la compensación, tampoco podría ser objeto de devolución el saldo no compensado, sin que cupiese más metodología deductiva que la defendida por la propia AEAT⁶.

En la primera de esas Resoluciones del TEAC que resuelven recursos para unificación de criterio (14 septiembre de 2005), el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT afirmaba en su escrito de alegaciones que la caducidad establecida en los artículos 99 y 100 LIVA no suponía atentado alguno contra el principio comunitario de neutralidad fiscal y que los requisitos o límites que en ellos se consagraban no podían calificarse como desorbitados o desproporcionados. Por otra parte, el referido responsable del Centro Directivo de la AEAT se oponía rotundamente a la necesidad apuntada por el TEAR de articular un mecanismo de devolución de oficio para los saldos pendientes de deducción por un triple motivo:

de compensar transcurrido dicho plazo, la pérdida del derecho a resarcirse del impuesto que soportaron, ya que ello supone desvirtuar el espíritu y finalidad del Impuesto al sancionar a aquellos que sin ser los verdaderos sujetos gravados por aquel, ejercitan una opción que ya no puede ejercitarse. Por todo lo anterior, entendemos que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores de forma que cuando no existe posibilidad de ejercitar la compensación por transcurso del plazo la Administración debe practicar liquidación devolviendo de oficio al sujeto pasivo dicho exceso no deducido». En consecuencia, el fallo de esta resolución acuerda: «ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación, confirmando la declaración de caducidad del derecho a la compensación establecida por las resoluciones recurridas, pero reconociendo el derecho a la devolución al sujeto pasivo de los saldos cuyas compensaciones fueron declaradas caducadas.» (Resolución de 22 de febrero de 2002 de un TEAR sin especificar recogida en la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 2006, Vocalía 5.^ª).

⁶ «Entiende la recurrente que la normativa del Impuesto no ha establecido un orden de deducción de cuotas soportadas según que procedan o no de ejercicios anteriores a aquel al que se refiere la declaración. O lo que es lo mismo, se defiende de la posibilidad de minorar en primer lugar el Impuesto devengado declarado con los saldos originados en períodos anteriores y, después, en segundo lugar, si existe todavía un exceso de cuotas devengadas, reducir dicho exceso en las cuotas soportadas deducidas en el propio ejercicio. (...) A la vista de la normativa expuesta resulta que el legislador emplea el término «deducciones procedentes», para referirse a las soportadas en el período o a las que habiéndose soportado en períodos anteriores, no han sido incluidas en una declaración anterior, y se deducen en el período en que se contabilizaron, habiéndose respetado los plazos de caducidad fijados por la normativa del Impuesto. Término que no incluye los saldos o créditos favorables al sujeto pasivo generados por exceso de cuotas soportadas respecto de las devengadas en ejercicios anteriores. Estos no son deducibles, sino compensables, lo que requiere la existencia de un saldo positivo al que aplicarlos. Por último debe recordarse que como tiene dicho este Tribunal Central, en su resolución de 10 de marzo de 2000 (R.G. 825/1997), la devolución es solo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, la otra es la compensación con cuotas devengadas posteriores, pero dicha devolución no es un concepto diferente del ejercicio del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles. En su virtud ha de concluirse que la compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no hayan transcurrido cinco años (hoy cuatro) contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que ha de ser entendido como de caducidad y no de prescripción. Ello implica que si las cuotas a compensar del ejercicio de 1997(...) no pueden ser compensadas en la declaración correspondiente al cuarto trimestre de 2001, tampoco pueden ser objeto de devolución en el citado período de declaración. En definitiva, de lo que se trata es de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción. Es por esto por lo que con ocasión de la reducción de los plazos de prescripción a cuatro años que introdujo la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, fueron modificados determinados artículos de la Ley del Impuesto, entre los que se encontraban el mencionado artículo 99, reduciéndose de cinco a cuatro el número de años de que actualmente dispone el sujeto pasivo para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas o compensar saldos originados en períodos anteriores a aquel al que se refiere la declaración. En el sentido expuesto en esta ponencia se expresa la doctrina del TEAC, entre otras, además de en la resolución anteriormente citada, 14 de noviembre de 2001 (R.G. 7842/1999), 27 de septiembre de 2004 (R.G. 4076/2003), o en la reclamación en unificación de criterio de 24 de noviembre de 2004 (R.G. 1145/2002)».

- a) Porque resultaría imposible identificar, a la vista de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente, la fecha en que fueron soportadas las cuotas cuya compensación o devolución se pretendía (ni podría tampoco saberse, por ello mismo, si el plazo cuatrienal habría transcurrido), salvo que se articulara una suerte de obligación de recurrir a un procedimiento de comprobación e investigación de oficio para cada caso concreto.
- b) Porque cuando la normativa tributaria ha querido recoger la obligación de devolver de oficio por parte de la Administración, lo ha señalado así expresamente.
- c) Porque el artículo 18 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a fijar las «modalidades» del ejercicio del derecho a la devolución, y en tal sentido, el margen de actuación reservado al legislador nacional fue particularmente amplio al venir determinado por dos vías: en primer lugar, por la propia naturaleza jurídica de la Directiva y, en segundo término, por la dicción de su artículo 18, apartado 4. Y siendo cierto, y reconociendo por tanto que el derecho a la deducción resulta básico en el funcionamiento y en la filosofía del tributo, ello no significa que el legislador nacional no pueda someter dicho derecho a ciertos requisitos formales y temporales ⁷.

En sus alegaciones, la AEAT elude, sin embargo, la referencia a una reiterada jurisprudencia del TJCE que reconoce el derecho a una deducción que no puede limitarse y que tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del impuesto devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, pues conviene recordar que el artículo 18.4 de la entonces Sexta Directiva (hoy, insistimos, Directiva 112/2006) no permite limitar un derecho que se erige en la clave de bóveda del funcionamiento del tributo ⁸. Lo mismo aconteció en los otros dos recursos de alzada para unificación de criterio –interpuestos esta vez por el Director General de Tributos– contra la doctrina defendida por los TEAR ⁹.

⁷ El TEAC otorga la razón al Director de Gestión, señalando lo que sigue: «La norma ha establecido un plazo de caducidad que no supone la denegación de un derecho subjetivo del sujeto pasivo, sino un plazo para ejercitar la acción de compensación, acción que, como hemos indicado, a lo largo de dicho plazo puede transformarse, a voluntad del sujeto pasivo, en el ejercicio de la acción de solicitar la devolución de los excesos del impuesto soportado sobre el repercutido; sin que pueda ir el sujeto pasivo más allá del plazo establecido. Pretende ahora la entidad reclamante, en definitiva, que, con carácter alternativo a la compensación que no ha podido efectuar, le sea reconocido el derecho a la obtención de las cuotas para las que no ha obtenido hasta ahora la compensación, ni ejercitó de manera optativa a la finalización de cada ejercicio natural de los comprendidos en el plazo de caducidad la posibilidad de obtener la devolución. Pues bien, como hemos señalado en fundamento de derecho anterior, ambas posibilidades no operan de modo alternativo, sino excluyente. Esto es no puede el sujeto pasivo del impuesto optar por compensar durante los cuatro años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado (teniendo en cuenta que como hemos señalado durante este período pudo solicitar la devolución del impuesto en la declaración-liquidación correspondiente al último período de cada año natural que comprendía dicho plazo) y ahora pretender, cuando no ejerció dichas opciones durante el plazo indicado optar, alternativamente, por la devolución del saldo diferencial. En este sentido se pronunció ya este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 24 de noviembre de 2004, anteriormente citada». En esta Resolución, el TEAC afirma que el plazo de caducidad establecido por la normativa española coincide con el de prescripción de las acciones. Por último, conviene advertir que el contribuyente instó del TEAC el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJCE que fue rotundamente rechazado por aquel.

⁸ «Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante».

⁹ Resoluciones del TEAC de 23 de noviembre de 2005 y 29 de marzo de 2006.

II. ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES A FAVOR DEL CRITERIO INTERPRETATIVO DEFENDIDO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La exégesis normativa de la LIVA por parte de algunos Tribunales Superiores de Justicia es coincidente con la de la AEAT y la del TEAC. Tal es el caso de la STSJ de Cantabria de 21 de noviembre de 2000 (Ponente, doña María Teresa Marijuan Arias), donde se afirma con toda rotundidad que la Administración no puede reconocer el derecho a la devolución de las cuotas para las que ha caducado el derecho de compensación, porque ambas posibilidades no son alternativas, sino excluyentes, no pudiendo optarse por compensar y pretender, alternativamente, la devolución del saldo diferencial:

«Tiene por objeto el presente pleito la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cantabria de fecha 10 de marzo de 2000 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa entablada por el recurrente frente a la Resolución de la Agencia Estatal Tributaria de fecha 10 de marzo de 1998 por la que se deniega la pretensión del recurrente de compensación de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a realizar en el último trimestre del ejercicio 1996. Las cuotas cuya compensación pretende el recurrente se corresponden con cuotas soportadas durante los ejercicios 1990 y 1991, operación para la cual el artículo 99 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del IVA señala un plazo que no es de prescripción, y, por tanto, susceptible de ser interrumpido, sino un plazo de caducidad de cinco años, señalando de forma literal que "el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cinco años desde el nacimiento del mencionado derecho". La claridad del precepto excusa de mayores comentarios, al limitar a cinco años el plazo de compensación de las cuotas soportadas con las cuotas devengadas en cada período, que en el supuesto de autos ha transcurrido ya, puesto que las cuotas a compensar datan de los ejercicios 1990 y 1991, mientras que la compensación pretende practicarse en el año 1996, una vez caducado el derecho. Pretende, el recurrente, que con carácter alternativo le sea reconocido el derecho a la devolución de las cuotas para cuya compensación ha caducado el derecho, posibilidades estas que no operan de modo alternativo, sino excluyente, de tal modo que no puede optarse por compensar y pretender, alternativamente, la devolución del saldo diferencial. El artículo 115 de la Ley del IVA señala que "No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva". El carácter excluyente de una y otra alternativa queda claramente reseñado en el artículo citado, amén de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 100 de la Ley reguladora, que dispone 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"».

La STSJ de Canarias de 14 de julio de 2006 (Ponente, don José Gómez Cáceres) afirma sin rodeos que el derecho a la deducción o compensación está sometido a un plazo de caducidad ¹⁰:

¹⁰ En este caso, el TSJ de Canarias se enfrentaba a un IVA considerado caducado por la Inspección que ascendía a más de 90 millones de las antiguas pesetas y a una sanción de más de 10 millones.

«La cuestión litigiosa es resumida perfectamente por el Sr. Abogado del Estado cuando dice que la principal alegación del recurrente consiste, básicamente en atribuirse la posibilidad de compensar las cuotas soportadas del impuesto –supuesto que el saldo sea negativo– con los saldos positivos procedentes de ejercicios siguientes, o bien la posibilidad de solicitar el derecho a la devolución de dichas cuotas para el supuesto en que dicho saldo fuera positivo, con la particularidad, según la tesis actora, de que esta última posibilidad no se encuentra en modo alguno sometida a un plazo de caducidad sino de prescripción, y por tanto susceptible de interrupción por la actuación inspectora ¹¹. En definitiva, sigue diciendo el Sr. Abogado del Estado ¹², la cuestión que plantea el actor es que, así como para la compensación, el mandato del artículo 100 de la Ley del Impuesto es claro cuando consagra un plazo de caducidad de 4 años, no sucede lo mismo con la devolución, respecto de la cual el artículo 115.1 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre no señala plazo alguno, señalando dicho demandante que "ni en los restantes apartados de este mismo artículo, ni en otros artículos del texto legal, ni en el Reglamento del Impuesto se somete este derecho a plazo determinado. Así pues, mientras que el derecho a compensar las cuotas debe ejercitarse en el mencionado plazo de 4 años, el derecho a solicitar la devolución puede ejercitarse sin sujeción a ese concreto límite temporal". Por tanto, la cuestión se reduce a determinar si efectivamente se consagra o no un plazo de caducidad para las devoluciones. El artículo 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone 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". Advertimos que quedó reducido a cuatro años el plazo de cinco años a que se hace referencia, con efectos desde 1 de enero 2000, por el artículo 6 seis de la Ley 55/1999 de 29 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Por su parte, el artículo 115 de la Ley 37/92 dice: "Uno. 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». Obvio es, por tanto, que el derecho a la deducción –o compensación– está sometido a un plazo de caducidad y no de prescripción, lo que impide entender

¹¹ En el caso ventilado por el pronunciamiento del TSJ de Canarias, durante el año 2001, la contribuyente (una mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria) fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Administración Tributaria. La empresa había imputado todo el IVA soportado por la compra de los terrenos al momento en que se adquirieron mediante documento privado, no obstante lo cual, la Inspección entendió que la deducción debía postergarse al momento en que se otorgase formalmente escritura de compraventa. De esta forma, la Administración modificó la imputación temporal que del impuesto venía haciendo la contribuyente, lo que comportó que cuotas de IVA soportado correspondiente a períodos anteriores se asociasen indefectiblemente a otros posteriores. La empresa aceptó los criterios seguidos por la Administración Tributaria, suscribiendo el acta finalmente levantada en conformidad.

¹² Para la Abogacía del Estado, la cuestión relativa al posible quebrantamiento del principio de neutralidad consagrado en la Sexta Directiva constituía una bagatela sin importancia: «Así, la cuestión que planteaba el actor era si transcurrido el plazo de caducidad que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un períodos dichas cuentas pueden ser objeto de devolución (sic). Y la respuesta a tal cuestión ha de ser resuelta en sentido negativo. La neutralidad impositiva es efectivamente un propósito expreso de la norma del impuesto, pero no es una regla de aplicación matemática y, en aras del principio de seguridad jurídica, es compatible con el establecimiento de plazos de caducidad para el ejercicio de los derechos por los sujetos pasivos del mismo. No estamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sometidos efectivamente a plazo de prescripción, cuyo cómputo es por tanto susceptible de ser interrumpido, sino ante devoluciones que forman parte de la operativa normal del tributo, cuya norma somete a un plazo que es de caducidad».

interrumpido el plazo de las actuaciones inspectoras y, por extensión, veda de raíz la posibilidad de estimar la pretensión actora"»¹³.

En parecidos términos se pronuncia la STSJ de Castilla-La Mancha de 25 de noviembre de 2002 (Ponente, don Vicente Manuel Rouco Varela), para la que si el sujeto pasivo no opta por la devolución en la declaración correspondiente en el último trimestre del ejercicio correspondiente y, en cambio, se acoge a la compensación, no se puede posteriormente solicitar la devolución, al no cumplirse uno de los requisitos formales que legalmente condiciona el ejercicio del derecho a la citada devolución, como era solicitarla por el cauce y en el plazo oportuno¹⁴, si bien se acababa reconociendo la posibilidad de

¹³ Sobre esta Sentencia del TSJ de Canarias pesa un recurso de casación para unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, con apoyo en la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001 (cuya doctrina es la declarada correcta por el Alto Tribunal). El TSJ de Canarias, sin embargo, estimó parcialmente las pretensiones de la reclamante, anulando las sanciones que la AEAT había impuesto a la contribuyente por acreditar improcedentemente partidas a compensar en ejercicios futuros. «A consecuencia de lo anterior, se atribuye a la actora la comisión de la infracción grave prevista en el artículo 79, d) LGT. Y como hemos dicho en anteriores ocasiones resulta de todo punto conveniente recordar que la necesidad de que concurra el elemento intencional en el agente infractor constituye una constante en el ordenamiento español regulador de las infracciones, desde el Reglamento de la Inspección de Hacienda de 1926 que, con las modificaciones de 1952 y 1963, ha constituido hasta 1935 el ordenamiento básico en esta materia. Incluso cuando en la Ley sobre Inspección de Tributos de 20 de diciembre de 1952 desaparece la referencia expresa a la "malicia" o "propósito de ocultación" que se contenía en la legislación anterior, la Jurisprudencia mantuvo siempre la necesidad de apreciar la concurrencia de ánimo o propósito de evasión para calificar una conducta como infracción. Es cierto que el redactor de la Ley 10/85 ha optado en la materia por la forma más débil de imputabilidad, al disponer en el artículo 77.1) LGT que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia", de forma que basta la imprudencia simple para ser jurídicamente responsable de una infracción tributaria. Con todas las reservas con que hay que aceptar tal posición –derivadas sobre todo del notable grado de imperfección técnica de nuestro vigente ordenamiento tributario, lo que induce y explica no pocas conductas constitutivas de infracciones– es lo cierto que la propia redacción del precepto transcrito sirve, cuando menos, para continuar descartando abiertamente la existencia de una responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias. No hay posibilidad, pues de apreciar responsabilidad puramente objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que tendrá que concurrir dolo o negligencia en la conducta del agente, como claramente ha señalado el Tribunal Constitucional (...) Partiendo de estos criterios jurisprudenciales, la Sala entiende que, a la vista de lo actuado en el expediente administrativo, no era procedente la sanción impugnada al no haber existido ocultación de dato alguno por parte de la recurrente, sino una aplicación errónea de las normas que no deja de ser comprensible ya que no está exenta de complejidad técnica la cuestión. A propósito de esto dijimos en nuestra sentencia de 25 de febrero del 2005 lo siguiente: "... el derecho del Estado a castigar a los ciudadanos exige muchísima prudencia. Al fin y al cabo, ese poder se lo hemos dado a los ciudadanos, sacrificando una porción de nuestra libertad individual, con la exclusiva finalidad de garantizar una convivencia pacífica y el respeto a los derechos de cada uno, ya que de nada sirve estar en posesión de un derecho si no hay alguien que pueda garantizar su mantenimiento. Ese es el origen y el fundamento último del *ius puniendi* del Estado. Por eso es inquietante esa suerte de tendencia iniciada hace ya algunos años, de criminalizar la generalidad de las actuaciones u omisiones de los particulares ante las diversas administraciones tributarias. Máxime en un sistema como el nuestro en que el excesivo número de normas fiscales y sus incesantes cambios termina por aturdir a los ciudadanos. Situación agravada por la generalización de las autoliquidaciones y la extrema colaboración en el cumplimiento de las obligaciones formales que se exige a los particulares, a los que el Derecho tributario es tan ajeno. De ahí que debiera ser la Administración más comprensiva con el contribuyente"». En el mismo sentido, apreciando razonables divergencias interpretativas exculpatórias, se pronuncia la STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 2006 (Ponente, don Emilio Aragonés Beltrán).

¹⁴ «Principio esencial del IVA es que el Impuesto que ha gravado los elementos que componen el valor –el precio– de una operación (Impuesto soportado) es deducible del Impuesto que grava dicha operación (Impuesto repercutido) y este principio que se hace efectivo por el mecanismo de las deducciones tiene lugar de manera conjunta en un período determinado debiendo computarse globalmente el Impuesto repercutido por todas las entregas de bienes y servicios y el Impuesto soportado por todas las operaciones realizadas en cada período. Como es sabido el sujeto pasivo calcula y factura el Impuesto a sus clientes –IVA repercutido– y cuando liquida a la Administración deduce de aquel el IVA que ha gravado el coste de los elementos de su producción e ingresa la diferencia. Para el buen funcionamiento del Impuesto es indispensable el cumplimiento estricto de los requisitos formales y de tiempo a que legalmente se condiciona el mecanismo de las deducciones. El ejercicio del derecho a las deducciones se hace efectivo a través de las declaraciones-liquidaciones de cada período, exis-

instar otras vías para recuperar el IVA soportado no compensado ni devuelto, a través de la rectificación de la autoliquidación y el pertinente inicio de un expediente de ingresos de indebidos¹⁵.

El TSJ de Castilla y León también defendía –con una muy parca motivación– la tesis en cuya virtud, caducado el derecho a deducir, decaía asimismo el derecho a solicitar la devolución, teniendo en cuenta, afirma el Tribunal, que tal solución no implicaba menoscabo alguno al derecho de deducción, ya que el sujeto pasivo pudo compensar las cuotas soportadas durante cuatro años completos, disponiendo de hasta cuatro ocasiones para exigir la devolución del saldo (Sentencias de 18 de marzo y 13 de octubre de 2005 y de 14 de junio de 2002)¹⁶.

tiendo un plazo máximo de cinco años para practicar dichas deducciones (actualmente cuatro años) según se deduce del artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Por otro lado, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiese ese plazo de cinco 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 pero en tal caso no podrá efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva. Así lo dispone el punto cinco de dicho artículo 99 que viene por tanto a configurar un derecho de opción en estos supuestos de que resulte un saldo favorable al sujeto pasivo: o bien la compensación o bien la devolución, y si se opta por esta no se puede compensar después. Ahora bien, puede ocurrir 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. En este caso la Ley reconoce su 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 (art. 115). De modo que si como se deduce de los autos el sujeto pasivo recurrente no optó por la devolución en la citada declaración correspondiente al último trimestre de 1994 y en cambio se acogió a la compensación, es visto que no puede posteriormente solicitar la devolución pues no se da –como bien pone de manifiesto el Abogado del Estado– uno de los requisitos formales que legalmente condicionan el ejercicio del derecho a la citada devolución, a saber: su solicitud formulada por el cauce y en el plazo oportuno. Una solicitud que reconoce no haber deducido aunque por "desconocimiento" (*sic*). Aduce en la demanda que la Administración levantó acta a resultas de la comprobación realizada sobre el ejercicio 1996 por la Inspección de Hacienda en la que se determinó que no procedía la compensación del saldo resultante de practicar las deducciones del IVA. Y efectivamente se acompaña documento acreditativo del levantamiento de esa Acta de 13 de febrero de 1998. Ahora bien, ello no significa que se pueda retrotraer el interesado a ese ejercicio para hacer uso del derecho de devolución en vez de la opción de compensación, como sostiene la demanda, entre otras cosas en el presente caso por cuanto en el Acta la improcedencia de la compensación practicada por el sujeto pasivo se funda en que había caducado el derecho por transcurso del plazo legalmente establecido para hacer efectivas las deducciones y si –esto es así–, es obvio que tampoco procediera la devolución solicitada. Además el acta viene motivada por la improcedencia de la compensación en el ejercicio 1996 y el derecho a devolución se refiere al saldo existente en 31 de diciembre de 1994, con lo cual se evidencia la improcedencia de mezclar los hechos que motivan el levantamiento del acta con la declaración de no haber lugar a la devolución que solicitó tan extemporáneamente y que motivó la resolución recurrida».

¹⁵ «No se opone a todo lo razonado la invocación que se formula en la demanda del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por medio de la rectificación de la autoliquidación que motiva la solicitud denegada por la Administración pues como dice certeramente el Abogado del Estado una cosa es el derecho del actor a instar esa rectificación y otra diferente el cambio de la opción en su momento ejercitada, que no puede tener lugar por la vía de una rectificación de una declaración-liquidación pues con dicha rectificación se pretende que el sujeto pasivo pueda subsanar errores u omisiones padecidas en la misma pero no puede articularse para modificar una opción que no implica error pues tan legítima es una como la otra y lo único que ocurre es que luego se considera más beneficiosa que aquella que en un principio se eligió». El TSJ de Castilla-La Mancha ha defendido con asiduidad que la devolución no es más que una manifestación del ejercicio del derecho a la deducción en un plazo que es de caducidad y no de prescripción, y que caducado el plazo para compensar un saldo, no puede obtenerse la devolución de este, pues lo que caduca es el derecho a la deducción, presupuesto jurídico tanto para compensar como para solicitar la devolución (*Vid.* por todas sus Sentencias de 21 de diciembre de 2006, Ponente, doña Raquel Iranzo Prades, y de 22 de diciembre de 2006, Ponente, don Jaime Lozano Ibáñez).

¹⁶ La SAN de 18 de septiembre de 2003 defiende –en esta misma línea– que la devolución no es sino una manifestación más del ejercicio del derecho de deducción, sujeta, por tanto, a los mismos plazos. Para la STSJ de las Islas Baleares de

El TSJ de Andalucía insistía en el hecho de que las cuotas soportadas únicamente podían deducirse en los cuatro años siguientes, sin que resultase admisible un procedimiento que prolongase sin limitación el plazo de deducción (Sentencia de 8 de febrero de 2002), por lo que rebasado ese plazo legal, no cabía arrastrar el saldo pendiente de compensación a períodos posteriores a dicho plazo (Sentencia de 11 de junio de 2002) ¹⁷.

Otros Tribunales –los menos– se percataron del problema que representaba defender a ultranza la relación entre la caducidad del derecho a la compensación y la pérdida de toda posible devolución, pues ante la existencia de un saldo a compensar y caducando este derecho en un trimestre que no fuera el cuarto, se vedaba la posibilidad de solicitar la devolución por una simple cuestión sistémica de la gestión del tributo, al limitar la norma la posibilidad de solicitar la devolución del saldo únicamente al cuarto trimestre de cada año. Tal es el caso, por ejemplo, de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 13 de junio de 2005 (Ponente, don Juan Luis Lorente Almiñana) y 20 de mayo de 2005 (Ponente, doña Josefina Selma Calpe) o la STSJ de Cataluña de 9 de junio de 2006 (Ponente, doña Ana María Aparicio Mateo) ¹⁸.

15 de noviembre de 2006, el saldo cuya devolución puede solicitarse es aquel cuya compensación se habría podido efectuar, por lo que una vez finalizado el plazo para compensar no podía obtenerse su devolución (opinión compartida por la STSJ de Navarra de 3 de junio de 1997).

¹⁷ En análogo sentido, la STSJ de Galicia de 17 de octubre de 2006 recuerda que la caducidad del derecho a deducir se produce a los cuatro años, no renovándose el plazo en cada nueva declaración-liquidación trimestral con exceso de cuota soportada deducible.

¹⁸ Con fecha muy anterior a la de las sentencias señaladas, el TEAR de Valencia sostenía esta misma doctrina: «La cuestión a resolver estriba en determinar si un saldo de IVA a compensar que caducaba en el 3T de 1998, se puede solicitar la devolución de dicho saldo en el 4T del mismo año, o como el derecho a la compensación había caducado ya no puede solicitarse la devolución en el 4T. Debemos citar en primer lugar el artículo 99.5 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en los citados ejercicios, que establecía que: "Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva". De acuerdo con este precepto el derecho a la compensación puede ejercitarse en el plazo de 5 años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. En el presente caso el saldo a compensar tiene su origen en el 3T de 1993, presentándose la declaración hasta el 20/10/93, pudiéndose compensar hasta la declaración a presentar el 20/10/98, 5 años después, declaración que corresponderá al 3T de 1998. No siendo admisible la pretensión de la entidad de que como el plazo de declaración del 3T 1993 es hasta el 20/10/93, y dicha fecha está dentro del 4T 1993, la compensación pueda realizarse hasta el 4T 1998, que se declarará hasta el 30/01/99, porque la entidad está comparando términos no homogéneos. Si el cómputo se realiza por trimestres declarados, la compensación del 3T de 1993 se podrá realizar hasta el 3T de 1998, y si se realiza por plazo de declaración, la compensación solicitada el 20/10/93, período de declaración del 3T 1993, podrá realizarse hasta el 20/10/98, período de declaración del 3T 1998. No siendo admisible la comparación de la entidad de que la compensación del 3T 1993 caduca el 20/10/98, y como dicha fecha está dentro del 4T 98, la compensación se podrá hasta el 4T 98, esto es durante 5 años y 1 trimestre. Ahora bien, como el último período de compensación es el 3T 1998, si en dicho período no se pudiera compensar por no tener suficiente IVA Repercutido, el contribuyente no debería perder este derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, sino que debería poder solicitar la devolución de dicho saldo en el citado 3T 98. Pero ello no es viable porque el artículo 115.1 de la Ley del IVA establece 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". Es decir, y salvo determinados casos expresamente establecidos en la Ley, únicamente se puede solicitar la devolución en el 4T de cada año. Por ello, este tribunal considera que

III. EL CRITERIO SUSTENTADO POR LA ADMINISTRACIÓN ATENTABA CONTRA EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL QUE DESCANSA LA COHERENCIA INTERNA DEL IVA

¿En qué consiste ejercitar el derecho a la deducción del IVA? En mi modesta opinión, ejercitar el derecho a la deducción en la mecánica del tributo implica la consignación de las cuotas soportadas deducibles en las declaraciones-liquidaciones que se presentan, para que se detraigan 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 LIVA (en el período 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 ley 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 no se somete a plazo alguno más allá del general de prescripción. La LIVA no fija límite temporal específico alguno para solicitar la 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 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». Ni en los restantes apartados de este mismo artículo, ni en otros artículos del texto legal, ni en el Reglamento del Impuesto se somete este derecho a plazo determinado ¹⁹.

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 ejercitarse sin sujeción a idénticas reglas de cómputo temporal que la compensación. Durante los cuatro primeros años, existen dos alternativas para el contribuyente (compensar u obtener la devolución). Pasado ese tiempo,

el saldo a compensar que un contribuyente tenga, el cual supone un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, que le caduque en un trimestre que no sea el cuarto, y como no puede pedir la devolución en el trimestre que le caduca, debe poder solicitarla en el 4T del año en que dicho derecho haya caducado, pues de otra forma se perdería ese derecho frente a la Hacienda Pública por una simple cuestión de sistemática de la gestión del impuesto, al limitar la Ley la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente únicamente en el 4T de cada año, para facilitar su aplicación práctica. Procediendo, en consecuencia, estimar la reclamación, declarando el derecho de la entidad a solicitar en el 4T de 1998 el saldo a compensar que le caducó en el 3T de 1998» (Resolución del TEAR de Valencia a la Reclamación 46/06063 del año 2000). El TEAR de Valencia se vio obligado posteriormente a cambiar de doctrina tras la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2004 en recurso de alzada para unificación de criterio.

¹⁹ Otra opinión bien distinta sostiene la STSJ de la Región de Murcia de 26 de octubre de 2006 (Ponente, don Abel Ángel Sáez Doménech), cuando afirma que el artículo 115 LIVA no señala plazo alguno para el ejercicio del derecho a la devolución, al resultar innecesario, ya que este no es otro que el indicado en el artículo 99.Cinco, dentro del cual puede ejercitarse el derecho de deducción con compensación o, alternativamente, el de devolución.

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 ²⁰.

Con ello no estamos afirmando que el plazo para obtener la devolución sea indefinido. Por asimilación, aunque sea lejana, se podría equiparar este supuesto al de devolución de ingresos indebidos a que alude el artículo 66 LGT. La diferencia es que el plazo para solicitar la devolución 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 de caducidad del IVA soportado).

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 para obtener la cantidad pertinente. Cuantía esta que, en opinión de la doctrina mayoritaria, constituye un auténtico crédito de impuesto ²¹.

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 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 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 por la Sexta Directiva ²². 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 (STJCE de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, apartado 24; STJCE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, apartado 24; STJCE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, apartado 29; STJCE de

²⁰ 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 período de liquidación no origina por sí misma un derecho de crédito frente a la Administración».

²¹ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. *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.

²² Un principio este que, según reiterada jurisprudencia del TJCE, se opone incluso a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (STJCE de 12 enero 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, *Fulcrum Electronics-Bond House Systems*; STJCE 29 junio 1999, *Coffeeshop*, C-158/98, apartados 14 y 21 y STJCE 29 junio 2000, *Salumets y Otros*, C-455/98, apartado 19).

21 de febrero de 2006, *Halifax*, C-255/02, apartado 80)²³. En tal sentido, y como salvaguarda de dicho principio, el TJCE ha recordado incesantemente la necesidad de la devolución de 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.

La STJCE de 25 de octubre de 2001, *Comisión contra Italia*, Asunto C-78/00, señala a este respecto lo que sigue:

«28. 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 (véase, en especial, la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 47). 29. En virtud del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, la deducción se practicará globalmente por el sujeto pasivo mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, en el curso del mismo período impositivo. 30. Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características, antes recordadas, 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, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez 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 hayan gravado las operaciones anteriores (véase, en especial, la sentencia de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 y 16). 31. Si, durante un período 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 artículo 18, apartado 4, de dicha Directiva prevé que los Estados miembros pueden bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente, bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas. 32. 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 ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA. 33. 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 fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio haciendo recaer sobre

²³ Como recuerda la STJCE 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 el reciente trabajo de 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.

el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA. 34. 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. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo».

Como puede apreciarse, la jurisprudencia comunitaria no alude a plazo de caducidad alguno que pudiera oponerse al principio de neutralidad impositiva²⁴. Es evidente que la caducidad de un derecho potestativo como el de la deducción –y que depende en buena medida de la actividad empresarial que aquel realiza– puede comportar una cierta inseguridad para el sujeto pasivo y, por qué no, también para la propia Administración que queda sujeta a las resultas del ejercicio de dicho derecho para poder conocer la exacta situación jurídica que le corresponde como deudora del crédito tributario y, responsable por ello, de las posibles obligaciones de reembolso. Ahora bien, la caducidad de esos derechos potestativos, a diferencia de lo que ocurre con la prescripción, no extingue los derechos o las obligaciones principales que unen al sujeto pasivo con la Administración²⁵. En estos supuestos de caducidad tan solo se produce la extinción de un derecho potestativo que es, como señalara en su momento el profesor PUIG BRUTAU, el que «atribuye a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica, con eficacia respecto a otros sujetos de derecho»²⁶.

Por esta consideración como derecho potestativo se ha manifestado la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2001 cuando señala:

«Es de destacar que la recurrente describe la devolución solicitada como un derecho para el que se le inhabilita o que pierde, como si el saldo negativo para la Hacienda Pública y favorable para la entidad que las cuotas del IVA representaban para ella al acabar 1994 estuviera en juego mediante la concesión o denegación de lo solicitado. En este sentido es preciso recordar que la devolución del saldo no es sino una alternativa u opción para recuperar su importe al final del ejercicio para la generalidad de los contribuyentes y en cada período en supuestos específicos como el de los exportadores y otros asimilados, siendo la otra posibilidad la compensación con cuotas positivas futuras, que fue la ofrecida por el acuerdo de la liquidación provisional del expediente».

²⁴ Conteniendo la misma doctrina, *vid.* Sentencias de 14 de febrero de 1985, As. 268/83, *Rompelman*; 21 septiembre 1988, As. 50/87, Comisión/Francia; 6 de julio de 1995, As. C-62/93, *BP Soupergaz*; 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, *Molenheide y Otros*; 15 enero 1998, As. C-37/95, *Ghent Coal Terminal*; 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-1110/98 a C-147/98, *Gabalfrija y Otros*; 8 de junio de 2000, As. C-98/98, *Midland Bank plc*; 8 de junio de 2000, As. C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Scholobstrabe GBR*; 8 de junio de 2000, As. C-400/98, *Brigitte Breitsohl*; 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, *Ampafrance Sa y Sanofi Synthelabo*, antes Sanofi Winthrop SA; 19 de septiembre de 2000, As. C-454/98, *Schmeink & Cofreth Ag & Co. K/Finanzamt Borken y Manfred Strobelt/ Finanzamt Esslingen*; 22 de febrero de 2001, As. C-408/98, *Abbey National PLC/ Commissioners of Customs & Excise*, 27 de septiembre de 2001, As. C-16/00, *Cibo Participations SA/Directeur Régional Des Impôts Du Nord-Pas-De Calais*, y 8 de enero de 2002, As. C-409/99, *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh Finanzlandesdirektion Für Steiermark*, y *Michael Stadler/ Finanzlandesdirektion Für Vorarlberg*.

²⁵ En tal sentido, BAYONA JIMÉNEZ, *La caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, Pamplona, 1999, pág. 171.

²⁶ PUIG BRUTAU, *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, Barcelona, 1988, pág. 34.

De esta manera, queda claro que el supuesto de caducidad aludido en los artículos 99 y 100 de la LIVA puede comportar la extinción del derecho potestativo de opción por la compensación, 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 relevante principio de neutralidad como eje rector de aquella ²⁷.

Efectivamente, adoptada en el seno de la Unión Europea, la modalidad del IVA tipo consumo –es decir, la de un impuesto que admite tanto las deducciones físicas como las financieras, y de manera inmediata– que se aplica según el método de deducción del impuesto, es claro que el régimen de las deducciones y de la devolución constituye el eje medular sobre el que se articula el IVA, siendo precisamente en esto en lo que, esencialmente, se distingue este impuesto de un tributo en cascada como era el antiguo IGTE español, ya que mientras en este el importe de la cantidad a ingresar en las arcas públicas era la resultante de la aplicación a la base imponible del correspondiente tipo de gravamen, en el IVA, por el contrario, tal cantidad se calcula por diferencia entre el impuesto devengado en las entregas de bienes o en los servicios prestados y el soportado en las pertinentes adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos.

Con ello se pretende, en definitiva, garantizar la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este tributo, tal como ha declarado en repetidas ocasiones el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, al señalar a este respecto que el régimen de deducciones y de devoluciones tiene como finalidad liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando 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.

Debido a las funciones que ejerce en la mecánica gestora del impuesto tanto el derecho a la deducción como en su caso el derecho a la devolución, el mismo no puede limitarse, restringirse ni tampoco suprimirse a posteriori (STJCE de 21 de septiembre de 1988, As. C-50/87, *Comisión/Francia* y STJCE de 11 de julio de 1991, As. C-97/90, *Lennartz* ²⁸). Completamente distinta es la situación cuando un Estado miembro lo que lleva a cabo es una reducción del ámbito de las exclusiones existentes al derecho a deducir o a solicitar la devolución, ya que con tal proceder lo que está haciendo es acercarse al objetivo querido por la Sexta Directiva de establecer un derecho a la deducción plena, no atentando, pues, esta conducta contra el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringiendo tampoco su artículo 17, apartado 2, tal como se declaró por la Sentencia

²⁷ En sentido contrario se manifiesta la STSJ de Asturias de 22 de marzo de 2007 (Ponente, don Luis Querol Carceller), cuando afirma que «si la recurrente no optó por la devolución en los plazos fijados, ello no es imputable a la Administración ni determina que esta haya vulnerado el principio de neutralidad del Impuesto, sino que los resultados producidos son consecuencia de las libres opciones que tiene el contribuyente al efectuar las correspondientes declaraciones autoliquidaciones del Impuesto».

²⁸ En esta última sentencia, se puso de manifiesto que todo sujeto pasivo que utilice bienes para cualquier actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales, añadiendo el Tribunal que cualquier norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir, cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales, constituye una excepción a lo dispuesto por el artículo 17 por la Sexta Directiva, que solo será válida si se cumplen los requisitos de los apartados 1 ó 5 del artículo 27 de la mencionada Directiva 77/388/CEE (actualmente Directiva 112/2006).

del Tribunal de Luxemburgo de 14 de junio de 2001, As. C-345/99, *Comisión de las Comunidades Europeas/ República Francesa*.

Con ello, insistimos, no se afirma que el plazo para obtener la devolución del IVA sea indefinido, pero sí afirmamos que dicho plazo es de prescripción y no de caducidad, con todo lo que ello comporta, centrado fundamentalmente en la posibilidad de que el mismo se interrumpa; bien como consecuencia de actuaciones del propio sujeto pasivo, bien por actuaciones de la propia Administración Tributaria.

Es más, incluso el propio TEAC venía reconociendo expresamente el derecho a obtener la devolución de las cuotas soportadas, incluso fuera del plazo fijado legalmente. Así, la Resolución de dicho Tribunal de 21 de octubre de 2002 ha reconocido literalmente que «el requisito legal y reglamentario es únicamente que la solicitud se formule en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año, sin que a la presentación fuera de plazo de esta quepa atribuirle una consecuencia no prevista y tan grave como impedir el ejercicio de un derecho reconocido en la ley».

Las Resoluciones del TEAC de 10 de abril y 22 de mayo de 2002 se apoyan en idéntico razonamiento para reconocer el derecho a la deducción, incluso cuando el plazo habilitado ha vencido. Doctrina administrativa que ha sido ratificada por los Tribunales de Justicia, pues otra solución equivaldría a una renuncia del legítimo derecho a la recuperación del crédito de impuesto existente a favor del sujeto pasivo, renuncia que solo puede ser expresa. Resultando además aquí de aplicación un principio reiteradamente invocado por la jurisprudencia y en cuya virtud, el mero incumplimiento de deberes formales no puede implicar la pérdida de derechos subjetivos sustanciales²⁹.

Tal es la opinión del TSJ de La Rioja vertida en Sentencia de 21 de noviembre de 2001 (Ponente, don José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde), cuando señala expresamente:

«Se deniega en el supuesto de autos el derecho de la entidad recurrente a recuperar determinadas cuotas correspondientes a un IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio 1993, donde, por lo tanto, nació tal derecho ya que se produjo un exceso de cuotas que al no poder ser compensado en dicho ejercicio pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de compensación, en el plazo marcado por la ley, en futuros ejercicios. Sin embargo, según dice, debido a un error involuntario, persiguió la opción de compensación cuando ya había transcurrido el período marcado por la normativa (cinco años), en lugar de haber procedido a solicitar la devolución de dicho exceso de cuotas a compensar en el último ejercicio habilitado. La Hacienda Pública considera imposible de recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualquiera 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 (1993-1998), sin que el contribuyente lo haya ejercido según marca la normativa *ad hoc*. Resulta, a juicio de la Sala, la cuestión nuclear de la presente litis el ejercicio del derecho a la deducción o compensación de cuotas que

²⁹ Vid. al respecto nuestro trabajo *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Madrid, 2004.

la normativa que afecta a la imposición indirecta regulado en la Ley 37/1992 (...) El principio general en el que se apoya todo el sistema del IVA consiste en que el impuesto que ha gravado los elementos que componen el precio de una operación (IVA soportado) resulta deducible del impuesto que grava a dicha operación (IVA repercutido). Ahora bien, dicho principio, teniendo en cuenta la gestión del Impuesto que obliga a agrupar las declaraciones en períodos trimestrales (e incluso anuales, ex Rgto. del IVA, arts. 71 y 72) no permite, pues, una aplicación literal debiendo computarse globalmente el Impuesto repercutido por todas las ventas de bienes y servicios y el Impuesto soportado por todas las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en cada período. En la mecánica pura del tributo cuando el sujeto pasivo realiza únicamente operaciones que generan el derecho a deducción puede deducirse la totalidad del IVA soportado por la adquisición de los bienes y servicios que utiliza en esas operaciones. Así, el mecanismo de deducciones dado el carácter de plurifásico del tributo –grava todas las entregas y servicios producidos en las diferentes fases de la cadena de producción-comercialización– adquiere un protagonismo fundamental para que, mediante su intercesión, solo se grave en cada fase el valor añadido o incorporado en ella (...) Lo acabado de exponer, a nuestro juicio, pone de manifiesto dos premisas muy claras: el esquema general del funcionamiento del IVA puede determinar la existencia de un saldo a ingresar, a devolver o a compensar; que si el resultado de la liquidación es a favor del sujeto pasivo no puede decirse, con carácter general, cuál es la opción más conveniente entre devolución o compensación, ya que depende tanto del resultado previsto en la liquidación del siguiente período como del tiempo que pueda tardar la Administración en devolver las cuotas y, por último, que resulta indubitada la voluntad del legislador –ya desde la primera norma que reguló el tributo, Ley 30/1985, que en su exposición de motivos, donde se hablaba de la neutralidad interior, se decía: "... la técnica del impuesto a través del método de deducción denominado 'cuota sobre cuota' permite al Sujeto pasivo recuperar el IVA soportado en la fase anterior y que este impuesto incida exclusivamente en el consumidor final"–, de admitir la voluntad del sujeto de compensar o solicitar (como sistemas posibles) la devolución de cuotas para la recuperación la porción de crédito de Impuesto que, eventualmente se produzca, lo que indirectamente supone el reconocimiento de la existencia de un derecho subjetivo, a favor del contribuyente, en forma, decíamos, de crédito, cuya renuncia, a nuestro parecer, debería ser expresa como, por ejemplo, cuando el modelo oficial (M-100) de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta rellenado en la casilla al efecto (renuncia a la devolución) colocada al final de la hoja de resumen de liquidación» (FJ 5.º).

Y es que, en opinión del mismo Tribunal, otra solución conculcaría el principio de neutralidad del IVA e implicaría una respuesta abusiva y desproporcionada de la AEAT:

«Sentado lo anterior, del análisis del expediente administrativo, lo manifestado por las partes constantes en este proceso y de la prueba practicada en el expediente administrativo se consideran probados los siguientes hechos: con independencia de admitir o no la teoría del error en el método elegido para la recuperación de las cuotas devengadas en el ejercicio 1993, resulta palmaria la voluntad del actor de obtener para sí dichas cuotas y, además, según la prueba pericial contable realizada por perito insaculado (señor S... H... G..., auditor-censor jurado de cuentas), los IVAs soportados por el actor en el período 1994-1998 ascendían a 1.316.771 pesetas y que no llegaron a deducirse de forma efectiva en los períodos indicados y se pronuncia de igual forma con respecto a la cuantía de IVAs soportados que aparece en la página 3/9 de la resolución objeto de impugnación (en cuadro en ella),

por importe de 1.356.567 pesetas. A partir de lo anterior, la Sala entiende perfectamente vigente y aplicable a este supuesto el principio general que dice que el mero incumplimiento de deberes formales no implica la renuncia a derechos subjetivos. No nos ofrece dudas la voluntad manifiesta del actor de recuperar su crédito de IVA soportado en exceso, sin perjuicio de reconocer una equivocada pretensión para obtenerlo por el sistema de compensación. Ahora bien, nada obstaba para que una vez producida la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito se ofreciera al sujeto recuperarlo por la vía de la devolución. A partir de lo anterior, resulta muy censurable y falta de proporcionalidad la conducta del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que no contenta con liquidar provisionalmente los excesos de cuotas que consideraba no deducibles, donde pudiera admitirse una discusión técnica, sanciona al sujeto siendo, en este último aspecto, muy plausible el fundamento de derecho de la resolución del TEAR de La Rioja, que anula dichas repercusiones sancionadoras para el aquí demandante dada su notoria falta de culpabilidad, lo que no impide, a pesar de todo y debido a lo expuesto, que proceda estimar el presente recurso contencioso-administrativo y anular el contenido de la resolución impugnada» (STSJ de La Rioja 21 de noviembre de 2001, FJ. 6.º).

Abundante es la doctrina administrativa y la jurisprudencia que afirman que el ejercicio de un derecho sustantivo, cual es el de la devolución de los saldos del IVA resultantes, no puede quedar sin efecto por el hecho de equivocarse en el vehículo formal por el que dicha solicitud se cursa, o por la omisión o error en la formalidad a tal efecto prevista, puesto que las normas reguladoras del ejercicio de un derecho que no ha prescrito deben interpretarse de modo menos riguroso que las atinentes al cumplimiento de una obligación, de forma tal que el derecho no desaparezca por el simple error o descuido en el modo de ejercerlo (STS de 13 de febrero de 2003 y Resoluciones del TEAC de 28 de septiembre de 1994, 9 de junio de 2000 y 21 de octubre de 2002).

Es por ello que no cabía dudar del derecho que les asiste a los sujetos pasivos del impuesto a obtener la devolución de las cuotas, una vez formulada la solicitud de devolución de la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año natural, aunque hubiese vencido el plazo legal. El modo de proceder habitual en los sujetos pasivos del IVA es la consignación puntual en sus autoliquidaciones de todas las cuotas deducibles que soportaron en cada período de liquidación. Y si en cada período de liquidación el contribuyente consignó dichas cuotas, y las restó del IVA devengado, ejercitó su derecho a la deducción dentro del plazo de caducidad de cuatro años.

Otra cosa es que el contribuyente no hubiese ejercitado el derecho que le asiste a obtener la devolución del saldo a su favor por exceder continuamente las cuotas deducibles de las devengadas. Pero que no lo haya hecho no quiere decir que no pueda hacerlo, porque tal derecho no caduca y además no está en modo alguno prescrito porque el plazo de caducidad de cuatro años afecta a la deducción y a la compensación, pero no a la devolución que, en su caso, prescribirá cuando transcurran cuatro años desde la última actuación administrativa o del propio contribuyente dirigida a obtener dicha devolución.

Con razón señalaba ya en el año 1964 el profesor GONZÁLEZ NAVARRO que «la caducidad deja incólume los derechos, a menos que otros institutos, como el de la prescripción, los haya extinguido

(...) Ni siquiera puede decirse que haya muerto la acción y subsista el derecho material, pues nada se opone a que si esta no ha prescrito, pueda hacerse valer en un nuevo procedimiento. Es decir, que ni la acción ni el derecho material se extinguen por la caducidad (...) Ni caducidad de derechos ni prescripción de acciones»³⁰.

La STSJ de La Rioja de 11 de septiembre de 2002 (Ponente, don Ignacio Barriobero Martínez) no solo confirma la legalidad de una solicitud de devolución de IVA una vez superado el plazo previsto, sino que rechaza la necesidad de seguir un orden cronológico para deducir los excesos de cuotas del impuesto como exigía la Administración Tributaria:

«La Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT en Calahorra procedió a girar a los recurrentes una liquidación provisional, en concepto de IVA del período 1998, en virtud de la cual, y con el argumento de que el derecho a la deducción había caducado, se minoraba en 3.662.530 pesetas el saldo a compensar que presentaba la autoliquidación formulada en su día por los recurrentes, resultando así un saldo a compensar de 241.957 pesetas. Contra dicha liquidación los recurrentes interpusieron reclamación económico-administrativa ante el TEAR. Dicha reclamación fue resuelta el 28 de diciembre de 2000, estimando en parte la reclamación interpuesta, pero confirmando la actuación inspectora en lo relativo a la imposibilidad de compensar o devolver las cuotas soportadas en concepto de IVA por los recurrentes. Contra dicha Resolución los recurrentes interpusieron recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, sustanciado bajo el núm. 83/2000. Posteriormente, los recurrentes solicitaron de la Administración tributaria la devolución del saldo de IVA existente a su favor a fecha 31 de diciembre de 1999, incluyendo nuevamente la devolución de la cantidad de 3.662.530 pesetas que había sido denegada por la Administración tributaria en 1999 con respecto al año 1998. Nuevamente se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación, ahora sobre el IVA ejercicio 1999, que dieron como resultado el Acuerdo del Inspector Jefe de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja de 14 de febrero de 2001, donde se reconoce como única deuda a devolver en concepto de IVA, la cantidad de 253.237 pesetas, por entender caducado el derecho para la compensación de los excesos de IVA soportados. Contra dicho Acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, quien la desestimó mediante Resolución de 30 de abril de 2001, Resolución contra la cual se interpuso recurso contencioso-administrativo que es resuelto a través de esta Sentencia. Los demandantes impugnan la Resolución recurrida, así como el Acuerdo del Inspector Jefe de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja de la que aquella trae causa, con base en dos argumentos: en primer lugar, que "debe permitirse al contribuyente decidir en uso de su derecho la forma y modulación temporal del ejercicio de los derechos que le reconoce la legislación vigente", y, en segundo lugar, que "puesto que la institución de la caducidad supone la falta voluntaria del ejercicio de un derecho durante un período dado de tiempo, no es el mero transcurso del tiempo el que determina la existencia de la caducidad, sino que debe contemplarse el aspecto subjetivo de la falta de voluntad del titular del derecho para su ejercicio en tal lapso temporal. De manera que si el sujeto titular del derecho acredita matemáticamente el uso voluntario y tempestivo de su derecho, no puede haber pronunciamiento de caducidad". Esta Sala ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre

³⁰ «La llamada caducidad del procedimiento administrativo», *RAP* núm. 45, 1964, pág. 197, y en el mismo sentido CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el Ordenamiento Administrativo*, Madrid, 1999, págs. 9 y 41, donde el autor enfatiza la correspondencia prescripción-derechos subjetivos y caducidad-derechos potestativos, señalando que la inactividad de la caducidad es meramente formal, mientras que la inactividad de la prescripción es plenamente material

un asunto de idéntica naturaleza, con idénticas partes procesales, si bien referido a la liquidación del IVA-1998, en Sentencia núm. 476/2001, de 21 de noviembre (JT 2001, 1906). En ella se afirmó que "la Sala entiende perfectamente vigente y aplicable a este supuesto el principio general que dice que el mero incumplimiento de deberes formales no implica la renuncia a derechos subjetivos. No nos ofrece dudas la voluntad manifiesta del actor de recuperar su crédito de IVA soportado en exceso, sin perjuicio de reconocer una equivocada pretensión para obtenerlo por el sistema de compensación. Ahora bien, nada obstaba para que una vez producida la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito se ofreciera al sujeto recuperarlo por la vía de la devolución. A nuestro juicio, además, hay que tener en cuenta, refiriéndonos nuevamente a la técnica de aplicación del impuesto indirecto analizado en los autos, que en la mecánica deductiva la normativa del IVA hoy vigente, no exige, como hacía la de antaño... el seguir un orden cronológico para deducir los excesos de cuotas (compensar) en las declaraciones-liquidaciones posteriores, aunque si se induce en el modelo oficial (M-300) a que se siga un orden temporal, pero, debe recordarse la nula virtualidad, en cuanto a imperatividad normativa, de dichos modelos normalizados, cuya única función es facilitar las labores de gestión tributaria"»³¹.

No es de esta opinión, sin embargo, la Resolución del TEAR de Canarias de 28 de febrero de 2005, que aduce como apoyo de sus argumentos un verdadero sofisma:

«En definitiva, la compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo establecido por la norma, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que es de caducidad; tratando con ello de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración Tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción»³².

Sofisma porque el razonamiento se revela contrario a la más reciente técnica de aplicación impositiva, pues la propia LGT prevé, en relación con los medios de prueba, que en los casos en que

³¹ En contra de este criterio se postula la STSJ de las Islas Baleares de 15 de noviembre de 2006 (Ponente, don Jesús Ignacio Algora Hernando), justificando curiosamente su razonamiento en las propias consultas de la Dirección General de Tributos: «Sentado lo anterior, la tesis mantenida por la entidad actora en el presente caso de que el artículo 99.5 de la Ley no exige ningún orden cronológico para efectuar la compensación, y que el modelo 300, aprobado por la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992, al exigir que se siga un orden temporal, exigiendo que se resten en primer lugar las cuotas soportadas en el propio período de liquidación, viene a introducir restricciones no contenidas en la Ley, por lo que dicha Orden Ministerial es ilegal, debe ser desestimada en toda su integridad por el propio juego de las deducciones, compensaciones y devoluciones. En efecto, como se dice en la resolución recurrida, que a su vez recoge la interpretación hecha por la Dirección General de Tributos, en su contestación de 7 de septiembre de 2001, consulta 1636/2001, que hacemos nuestra: "Todavía es posible extraer otra conclusión; cuando el artículo 99, cinco en conjunción con el artículo 115 permite al sujeto optar por proceder a la compensación –cosa que puede hacer en cualquiera de sus declaraciones periódicas– o solicitar la devolución del saldo a su favor –cosa que en general solo puede hacer en la última declaración-liquidación anual–, está afirmando implícitamente que el saldo cuya devolución se puede solicitar es aquel cuya compensación se habría podido efectuar. Dicho de otra manera; que una vez finalizado el plazo para compensar un determinado saldo, no puede obtenerse la devolución de este." En consecuencia procede la desestimación del recurso, estimándose correcta la actuación de la Administración, teniendo además en cuenta la posibilidad de la empresa de haber solicitado en su día como alternativa a la compensación, la devolución de las cuotas soportadas en ejercicios anteriores. Procede por tanto la desestimación del recurso».

³² Esta misma doctrina es la plasmada en el FJ 3.º de la STSJ de Asturias, de 22 de marzo de 2007 (Ponente, don Luis Querol Carceller) y había sido ya empleada por el TEAC en varias de las resoluciones donde recordaba que el plazo de deducción es de caducidad y no de prescripción interrumpible (R. del TEAC de 21 de mayo de 2003).

las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, pueda y deba acreditarse la procedencia y cuantía de las mismas mediante la oportuna exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se consignaron y la contabilidad y demás soportes documentales (art. 70.3 y 106. 4 LGT). El argumento del TEAR de Canarias, por lo tanto, no puede ser más desafortunado, pues esgrime razonamientos que la propia LGT niega³³.

La caducidad, según la doctrina general administrativa deja incólume los derechos, a menos que otros institutos, como el de la prescripción, los haya extinguido, sin que pueda decirse siquiera que haya muerto la acción y subsista el derecho material, pues nada se opone a que si esta no ha prescrito, pueda hacerse valer en cualquier momento posterior. Lo relevante es que el derecho no se haya extinguido, es decir, que no haya prescrito.

No puede entenderse, ni parece justo defender, que mientras subsiste la facultad liquidadora-comprobadora o la exigencia en vía ejecutiva del crédito tributario, la actuación administrativa dirigida contra el sujeto pasivo o la propia actuación de este surta efectos interruptivos de la prescripción y permita, en consecuencia, ejercitar toda suerte de potestades tributarias durante un nuevo plazo de cuatro años, mientras que las mismas actuaciones no tengan efecto alguno en aquello que pudiera beneficiar al contribuyente³⁴.

La prescripción debe jugar en ambos sentidos, pues de otra forma el derecho únicamente estaría al servicio de uno de los sujetos de la relación tributaria y no de la justicia. Es evidente, pues, que los Tribunales debían introducir un criterio de proporcionalidad a la automaticidad con que la Administración venía aplicando las disposiciones de la normativa reguladora del IVA, pues, como señala

³³ El argumento, sin embargo, no era propio, sino tomado prestado del TEAC: «Además de las argumentaciones efectuadas en los fundamentos de derecho anteriores, hemos de advertir finalmente que de admitir la teoría de las entidades interesadas y se aplicase en la declaración-liquidación de un período, directamente, el saldo a compensar de períodos anteriores contra el IVA devengado añadiéndose posteriormente el impuesto soportado en este período de declaración, estaríamos vulnerando el plazo de cuatro años para efectuar la compensación desde que se produjo el exceso, puesto que con ello estaríamos generando nuevos saldos a compensar en cada período de declaración-liquidación, y podría llevar en su caso a la consecuencia de que la Administración Tributaria, como ya hemos indicado anteriormente, no podría comprobar la veracidad de tales compensaciones por proceder de períodos de declaración ya prescritos a efectos de ejercer las facultades de comprobación e investigación. Esta postura ya ha sido mantenida por este Tribunal Económico-Administrativo Central en ocasiones anteriores, así en las Resoluciones de 27 de septiembre de 2004 (R.G. 4076/2003) o en la de 24 de noviembre de 2004 (R.G. 4057/02)» (Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2005).

³⁴ Aboga por esta misma solución FALCÓN Y TELLA, «Los efectos del plazo de 4 años previsto en el artículo 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 de julio 2007 (RJ 2007, 9104): ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?», *QF* núm. 6, 2008, pág. 9, para el que el hecho de que el artículo 100 LIVA hable de caducidad no zanja en absoluto la cuestión: «... pese a la terminología utilizada, parece que se trata más bien de un plazo de prescripción (y no de caducidad), como prueba el hecho de que se interrumpa en caso de litigios o controversias sobre la procedencia y cuantía del derecho. En este sentido, conviene observar que el párrafo segundo del artículo 100 establece que en caso de litigios el plazo de cuatro años se computa "desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes", por lo que no se trata de que el plazo en curso se suspenda cuando se formaliza el litigio, reanudándose su cómputo, sino que el plazo comienza a correr de nuevo, lo que implica que no estamos ante un supuesto de suspensión (como sería propio de la caducidad), sino ante un supuesto de interrupción, únicamente compatible con la naturaleza prescriptiva del plazo. En el mismo sentido juega el hecho de que el artículo 6, seis, de la Ley 55/1999 haya reducido de cinco a cuatro años el plazo previsto en el artículo 100 LIVA, paralelamente a la reducción de cinco a cuatro años del plazo general de prescripción operada por la Ley 1/1998».

la STS de 1 de diciembre de 1997, «... se debe tener presente que el principio de proporcionalidad no solamente se dirige al legislador, sino también al intérprete de la Ley dado que se deriva del valor justicia establecido en el artículo 1.º CE como valor superior del ordenamiento jurídico y obliga, por lo tanto, a todos los poderes públicos (art. 9.1 de la Constitución Española)».

También el TJCE es proclive a realizar una expresa invocación del principio de proporcionalidad en materia de IVA con relación a los mecanismos inherentes al tributo que tienen encomendada la salvaguarda de su neutralidad, tal y como con anterioridad lo había hecho en otros pronunciamientos –Cfr. Sentencias de 11 de julio de 1989 (*Schräder*, As. 265/87) y 19 de septiembre de 2000 (*Ampafrance, Sa y Sanofi Synthelabo*, As. acumulados C-177/99 y C-181/99)– de los que algunos merecen ser destacados:

- Sentencia de 15 de mayo de 1997 (*Futura Participations*, As. 250/1995), según la cual las medidas nacionales que persiguen el control fiscal pero que ocasionen restricciones a las libertades comunitarias fundamentales deben ser estrictamente necesarias y proporcionales a sus fines, so pena de violar el ordenamiento comunitario.
- Sentencia de 17 de julio de 1997 (*Leur-Bloem*, As. 28/95), para la que las normas nacionales tendentes a evitar el fraude o la evasión fiscal deben ser susceptibles de control jurisdiccional y ajustarse al principio de proporcionalidad entre los medios utilizados y los fines perseguidos.
- Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (*Molenheide y Otros*, As. acumulados C-286/94, C-304/95 y C-47/96), en cuyas consideraciones se señala que si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros persigan asegurar los ingresos públicos, no deben ir más allá ni poner en peligro el derecho a deducir el IVA.
- Sentencia de 11 de junio de 1998 (*Société Générale des Grandes Sources Déaux Minérales Françaises*, As. C-361/96), para la que el principio de proporcionalidad debe significar una parificación en las condiciones de prueba del derecho a la deducción del IVA entre un residente y un sujeto pasivo no residente ³⁵.

Por otra parte, resulta curioso constatar cómo, en algunos casos, el simple transcurso de un plazo de mera caducidad –sin que, insistimos, el derecho sustantivo a la devolución que pretendía ejercitarse hubiese prescrito– merece tan contundente respuesta por parte de la AEAT, cuando no es infrecuente que la propia Administración (con ocasión de otras actuaciones) no haga advertencia alguna a los sujetos pasivos sobre el extremo que luego provocará la imposibilidad de recuperar el

³⁵ El principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario (así lo afirma expresamente la STJCE de 18 de diciembre de 1997, As. Acumulados C-286/94, C-304/95 y C-47/96, *Molenheide y Otros*), exige que los actos de las instituciones comunitarias no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca la elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a las menos onerosas, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (en tal sentido, entre otras, las SSTJCE de 5 de octubre de 1994, *Crispoltoni y Otros*, As. C-133/93 y C-362/93; de 13 de mayo de 1997, *Alemania/ Parlamento y Consejo*, As. C-233/94; y de 17 de julio de 1997; *Afflsh B. V y Rijksdienst Voorde Keuring Van Vee En Vlees*, As. C-183/95).

tributo soportado, originando incluso la supuesta comisión de un ilícito tributario por improcedente acreditación de partidas a compensar en ejercicios futuros. Parece evidente que un elemental principio de buena fe exigiría una advertencia expresa sobre la fatal interpretación que la Administración realiza de los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992, pues como expresó con toda claridad el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de enero de 1965:

«ha de admitirse que se contradice o se falta a la buena fe, cuando con la finalidad de obtener un provecho, no derivado de la recta aplicación y finalidad de lo convenido, se finge ignorar lo que se sabe, se oculta la verdad a quien pudo conocerla, se va contra la resultancia de los propios actos, se realiza un acto equívoco para beneficiarse intencionadamente de su dudosa significación o se crea una apariencia jurídica para contradecirla después, en perjuicio de quien puso su confianza en ella».

Y en el mismo sentido se pronuncia el Alto Tribunal en Sentencia de 8 de julio de 1981 cuando apostilla:

«no hay que olvidar el instrumento jurídico que el legislador, al reformar el título preliminar del CC, proporcionó a los jueces y tribunales para que introdujeran en la solución de los litigios un principio fundamental del derecho como es el de la buena fe en sentido objetivo (...) es decir, el de una norma que en su profundo sentido obliga a la exigencia, en el ejercicio de los derechos, de una conducta ética significada por los valores de la honradez, lealtad, justo reparto de la propia responsabilidad y atenimiento a las consecuencias que todo acto consciente y libre pueda provocar en el ámbito de la confianza ajena».

Como ha señalado la jurisprudencia, el posible error del sujeto pasivo puede quedar conjurado por la vigencia del principio de la buena fe:

«Evidentemente el sujeto pasivo incurrió en error, y esta Sala, y ello a la luz interpretativa ha de tener presente que si bien los contribuyentes han de regirse en las relaciones con la Hacienda Pública por los principios de buena fe y colaboración en aquellos supuestos en que se exige a los ciudadanos una actividad positiva de colaboración como puede ser la declaración de alta o la autoliquidación, la Administración Tributaria, al menos en justa compensación debe actuar con la ciudadanía también con criterios de buena fe y colaboración y no de estricta rigurosidad y es por ello que el contribuyente que colabora de buena fe con la Administración Tributaria en el relleno de formularios bien complicados, con tributos de gran complejidad técnica, no puede resultar tan gravemente perjudicado si no lo hace correctamente y así se pone de manifiesto al contrastarlo con la realidad» (STSJ de Murcia de 6 de marzo de 1996)³⁶.

³⁶ El referido principio de buena fe tiene un innegable contenido espiritualista pues va parejo a nociones tales como honradez, rectitud y seriedad. Es cierto que en su momento uno de los padres del Derecho Público moderno, como ERNST FORSTHOFF, mantuvo fuertes objeciones en su aplicación al Derecho Público, pues según indicara dicho autor, la buena fe «tiene su encaje fundamentalmente en el ámbito del tráfico jurídico que es muy difícil armonizarlo con la rigidez y autoridad que dominan en el Derecho administrativo, en donde no existe la intimidad que justifica su aplicación» (FORSTHOFF, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, 1958, págs. 242 y 243). Sin embargo, la coyuntura actual es sensiblemente distinta, pues los requerimientos que se le exigen a una Administración moderna, propia del Estado social y democrático de Derecho que inspira nuestra Constitución, son fundamentalmente, requerimientos

Pero es que por si acaso todo esto no fuese bastante, resulta paradójico constatar el celo que muestra la Administración en el cumplimiento de algunos plazos fijados por la normativa, cuando lo cierto es que uno de los principales problemas que ocasiona la solicitud de devolución del saldo existente a favor del contribuyente en concepto de IVA lo constituye precisamente el del sistemático retraso en su ejecución³⁷, sobre lo cual ya tuvo posibilidad de advertir el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 3 de julio de 1992 (*Comisión de las Comunidades Europeas/República Italiana*, As. C-287/91)³⁸.

IV. LA METODOLOGÍA HABITUALMENTE EMPLEADA POR LA ADMINISTRACIÓN PARA LA REGULARIZACIÓN POR CADUCIDAD DE LAS CUOTAS DE IVA NO ERA LA ÚNICA POSIBLE, DE CONFORMIDAD CON LA NORMATIVA REGULADORA DEL TRIBUTO Y LA PROPIA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ESTABLECIDA AL RESPECTO

Expondremos a continuación los distintos criterios de imputación que creemos legalmente aplicables al deducir las cuotas tributarias de IVA soportado. La AEAT, por lo general, empleaba únicamente el primero, ignorando cualquier otro más favorable para el sujeto pasivo.

A) El criterio seguido por la Inspección.

Obtenido el saldo final de cada período de liquidación, como resultado de restar el IVA deducible del IVA devengado, el saldo positivo que en su caso se produjese podría compensarse con los saldos negativos de períodos anteriores. Obtenidos los saldos en cada trimestre, en ocasiones negativos, estos se van acumulando, y se van compensado con los saldos positivos, por estricto orden de antigüedad.

de seguridad jurídica y de eficiencia en la ejecución de las distintas políticas públicas. En pocas palabras, que la transformación de las condiciones sociales, económicas y políticas que acontecen en la sociedad, y que son necesarias y lícitas, se realicen con plena garantía y seguridad de aquellos a los que van destinadas. Y no es otra la tesis de uno de los grandes pensadores contemporáneos. F. FUKUYAMA, en su trabajo «Trust, the social virtues and the creation of prosperity», ha puesto de relieve cómo la clave de la prosperidad y la paz social y jurídica está en la idea de buena fe y confianza legítima, sobre todo por parte de quien, como la Administración Pública, ha de dar ejemplo en tal sentido, garantizándola.

³⁷ En este sentido CHECA GONZÁLEZ, *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, op. cit. pág. 160, llega a decir lo siguiente: «uno de los problemas principales que suscitan este tipo de devoluciones, al menos así ha ocurrido hasta el momento presente, es el de la lentitud en obtenerlas, lo cual es sumamente perturbador para los operadores económicos, siendo por ello absolutamente deseable una mayor agilidad por parte de la Administración al llevar a cabo las oportunas restituciones, ya que lo dispuesto por el artículo 31.2 del Reglamento del IVA de que el período para dictar el correspondiente acuerdo, por parte de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, concediendo o denegando la devolución instada, es de cinco meses a partir de la fecha de presentación de la oportuna petición en este sentido, es prácticamente incumplido de forma sistemática».

³⁸ La Comisión había constatado cómo la Administración Tributaria italiana había llegado en algún caso concreto a demorar hasta los 36 meses la devolución solicitada por parte de sujetos pasivos no establecidos en el interior de su territorio.

B) Reapertura del plazo de caducidad de los saldos negativos de ejercicios anteriores desde el momento en que se compensa parte del saldo pendiente.

Si a cada cifra del saldo pendiente de compensar se le asigna un plazo de caducidad de cuatro años, es perfectamente admisible, de conformidad con la normativa reguladora del impuesto, que las compensaciones parciales de dichos saldos insuflen nuevos y sucesivos plazos de caducidad a las cifras resultantes de IVA soportado a compensar.

C) Reapertura sucesiva del plazo de caducidad de los IVAs soportados, desde el mismo momento en que se reconocen e incluyen formalmente en las propias declaraciones-liquidaciones (trimestrales y anuales).

De la Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de febrero de 2004, se colige que incluidas las cuotas soportadas de IVA en una declaración posterior, y siempre que el importe de las mismas supere el montante de las cuotas devengadas en el período a que se refiere esta última declaración, se abre un nuevo plazo de caducidad de cuatro años durante el cual se pueden compensar las mencionadas cuotas. La referida Resolución de la DGT dispone a tal efecto en su punto tercero lo que sigue:

«... Por lo tanto, las cuotas soportadas por la entidad consultante podrían haber sido deducidas en la declaración liquidación correspondiente al período de liquidación en que fueron soportadas o en las de los siguientes períodos, pero siempre dentro de los cuatro años siguientes al momento en que se produjo el devengo de tales cuotas (...) Una vez incluidas las cuotas anteriormente indicadas como cuotas deducibles en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones en que ello pudo hacerse, de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, y para el caso de que dichas cuotas superen el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, se inicia un nuevo plazo de caducidad de cuatro años durante el cual podría compensarse el exceso o saldo acreedor correspondiente o bien solicitarse su devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 37/1992.»

En cierta forma, y a pesar de que no los invoca en modo alguno, a cualquiera de estos dos últimos métodos que acaban de exponerse muestra su aquiescencia la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001, cuando señala que en la mecánica deductiva de la normativa del IVA vigente no se exige, como hacía la anterior (Real Decreto 2028/1985, por el que se aprobaba el antiguo Reglamento del IVA, artículo 65.5) un seguimiento de orden cronológico para la compensación o deducción de los excesos de cuotas en las declaraciones-liquidaciones posteriores, aunque así se induzca a hacer por el modelo oficial (M-300) siguiendo un orden temporal. Sin que pueda ser de otra manera, pues el TSJ de La Rioja recuerda la nula virtualidad, en cuanto a imperatividad normativa, de dichos modelos normalizados, cuya única función es facilitar las labores de gestión tributaria.

Pero, insistimos, más allá del valor o de las pistas que pueda arrojar el modelo propuesto por la Administración, no encontramos ningún obstáculo legal a dicha metodología, pues el artículo 99 LIVA, ni en su número Uno, ni en su número Cinco, impone orden cronológico alguno ³⁹.

³⁹ Es de esta misma opinión FALCÓN Y TELLA, «Los efectos del plazo de 4 años previsto en el artículo 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 de julio 2007 (RJ 2007, 9104): ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a

V. LA RELEVANTE SENTENCIA DE 4 DE JULIO DE 2007 O LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LA CUOTA PENDIENTE DEL IVA CUANDO HUBIESE CADUCADO EL DERECHO A REALIZAR LA COMPENSACIÓN. UN NUEVO MOJÓN EN LA ALENTADORA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 de julio de 2007 (Ponente, don Juan Gonzalo Martínez Micó), reconoce 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 resuelve una interrogante que, como hemos documentado profusamente más arriba, ha causado una intensa confrontación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. Dicha interrogante no es otra que saber con certeza qué es lo que ocurre cuando transcurren cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración en la que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo ni ha podido compensar dichos excesos ni ha optado expresamente por solicitar su devolución. Pues bien, la respuesta del Alto Tribunal es clara: puede producirse la pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores, pero en tal caso queda incólume la paralela obligación de la Administración de devolver al sujeto pasivo su crédito tributario materializado en el exceso de cuota no deducido. Con ello queda claro 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 de una misma figura –al servicio de un concreto principio (neutralidad impositiva)– y no dos derechos diversos ⁴⁰.

Este importante pronunciamiento del Tribunal Supremo ⁴¹ trae causa del recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por la Abogacía del Estado contra la STSJ de La Rioja de 21 de noviembre de 2001, considerando correctas las tesis del TSJ de Cantabria de 21 de noviembre de 2000 (a ambas resoluciones judiciales nos hemos referido con anterioridad extractando lo más relevante de sus argumentaciones).

compensar a los períodos siguientes?», *op. cit.* págs. 8 y 9, cuando afirma lo que sigue: «Pero si el saldo negativo se incluye en una autoliquidación posterior, dentro de los cuatro años, y dicha autoliquidación posterior arroja de nuevo un saldo negativo, dicho nuevo saldo puede incluirse en cualquier autoliquidación de los cuatro años siguientes, de modo que por esta vía el derecho a la recuperación del IVA soportado se puede ir arrastrando de modo indefinido, hasta que se produzca la recuperación con el IVA devengado en períodos posteriores, o hasta que se opte por solicitar la devolución en la última declaración del año. Téngase en cuenta que en la Ley del IVA no existe ninguna norma similar al artículo 50. 2 del TR del IRPF (...) a mi juicio es claro que si este criterio, tradicional en el ámbito del IRPF, se hubiera querido aplicar en el IVA, se habría dicho así expresamente en la Ley de este último impuesto (...). Desde esta perspectiva, cada vez que se incluye en una autoliquidación el saldo a compensar resultante de otra autoliquidación anterior se produce una interrupción de la prescripción, y al mismo tiempo una novación objetiva pues el importe a compensar pasa a ser el saldo resultante de la nueva autoliquidación».

⁴⁰ Idea ya defendida por el TEAC en Resolución de 28 de abril de 2000 cuando declara 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».

⁴¹ Calificado por BANACLOCHE, «La recuperación del IVA», *Impuestos*, número 6, marzo 2008, pág. 7, como una de las «tres sentencias tributarias estelares producidas en el año del Señor del 2007»

La Abogacía del Estado sostenía en su recurso de casación las tres conclusiones siguientes:

- 1.^a La existencia de un plazo legal de caducidad –no susceptible, por tanto, de interrupción– para el ejercicio del derecho de deducción (cuatro años, contados desde la fecha de la declaración-liquidación en la que se originara el exceso ⁴²).
- 2.^a El carácter excluyente de las dos vías posibles para materializar el derecho anterior: compensación o devolución. De modo tal que, seguida una, no cabía, alternativa o sucesivamente, acudir a la otra ⁴³.
- 3.^a La improcedencia de reconocer al contribuyente un derecho a la devolución de las cuotas para cuya compensación hubiera vencido el plazo legal.

Ante tales premisas, el Tribunal Supremo recuerda que por encima de la normativa nacional, la Sexta Directiva Comunitaria impone la salvaguarda del principio de neutralidad impositiva ⁴⁴. 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 ejercerlo. Por lo tanto, las dos posibles vías que normativamente se articulan para la recuperación del IVA soportado (compensación-devolución) no operan de modo simultáneo o coincidente, sino de modo alternativo:

⁴² Nótese que la Abogacía del Estado enfatizaba esta fecha de la presentación de la declaración y no la del fin del período voluntario para presentarla, pues también se había planteado en el seno de los TEAR la duda acerca de si el cómputo del plazo de caducidad empezaba a contarse desde el mismo día de la presentación de la propia declaración o, por el contrario, desde el día en que finalizaba el período voluntario para hacerlo.

⁴³ La STSJ de Murcia, de 26 de octubre de 2006, afirmaba que transcurridos cuatro años no era posible compensar ni pedir la devolución, al no tratarse de derecho sucesivos, sino alternativos en ese plazo.

⁴⁴ «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 período 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 período 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).

«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 repercusión 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 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 o 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 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 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».

Y caducada la posibilidad de deducir, no cabe utilizar dicha perención como pretexto para negar 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:

«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 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 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 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 razonamiento del Tribunal Supremo resulta plausible y pone 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 sean– de orden, simplificación o simple comodidad gestora (plazo de caducidad e inexistencia de una obligación de devolución de oficio), se aduce un inconveniente mucho más relevante, como es el enriquecimiento injusto que puede generarse para el erario público desatendiendo el principio de neutralidad fiscal como eje vertebrador del tributo⁴⁵. Y donde existe un enriquecimiento injusto se ha producido una ventaja patrimonial que se genera precisamente en contra de ciertas reglas del ordenamiento, reglas que no se circunscriben a normas positivas, sino también a principios jurídicos de donde aquellas adquieren su legitimidad última, pues, como ha recordado la doctrina, el enriquecimiento sin causa no constituye solo un problema de equidad, sino un problema de gran envergadura metodológica al implicar un inadecuado funcionamiento de las normas, de la práctica administrativa o de ambas cosas a la vez⁴⁶.

La inmensa mayoría de los pronunciamientos judiciales que no han reparado en las graves consecuencias jurídicas reveladas por el Tribunal Supremo parten 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. Pero, como recuerda la STS de 20 de noviembre de 1991, la interpretación literal es tan solo un punto de partida, que puede y debe ser corroborado o corregido con otros criterios de mejor entidad, ya que el

⁴⁵ Como bien apunta HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, 1998, pág. 489, en el IVA resulta de todo punto conveniente el establecimiento de cláusulas de equidad para evitar que el impuesto recaiga sobre las empresas o las perjudique de modo desproporcionado.

⁴⁶ MIQUEL GONZÁLEZ, *Enriquecimiento injustificado*, Enciclopedia Jurídica Básica, Madrid, Tomo II, 1995, pág. 2.806. A la necesidad de tener en cuenta el principio de la equidad en la resolución justa del litigio se ha referido el Tribunal Supremo en elocuentes palabras: «Hay circunstancias en que la Justicia y el Derecho han de auxiliarse de la equidad –S. de 10 de octubre de 1955–, puesto que la equidad es un principio general de Derecho que puede operar como supletorio del mismo –S. de 21 de octubre de 1957–, principio que se mantiene en diversidad de ocasiones. El Tribunal, por ello, considera que para aproximarse a la justicia del caso hay que recurrir a la equidad. En el bien entendido, de que aplicar una solución de equidad no significa de ningún modo emplear un criterio de benevolencia. Se trata, simplemente, de hacer justicia o si se quiere, de llegar a la justicia del caso». (STS de 10 de mayo de 1983).

ordenamiento jurídico, en cuanto integra una unidad que cristaliza en un modelo de convivencia, precisa de una interpretación sistemática y evolutiva. De esta forma el artículo 3.1 del Código Civil obliga a poner en relación el sentido propio de las palabras de la norma con el contexto de las normas reguladoras de la materia de que se trate, con los antecedentes históricos y con la realidad social del tiempo en que esas normas hayan de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, para lo cual han de tenerse en cuenta todos los factores y criterios (sentido, contenido inmanente, intencionalidad, eficacia, resultado de su vigencia, etc.), que permitan obtener un resultado compatible con el objetivo perseguido por la norma en la realidad social que la determinó y armónico con sus principios inspiradores. En esta misma línea se ha movido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, para el que las normas se integran en el ordenamiento jurídico, a través de los principios generales del Derecho, alcanzando en ellos su verdadero sentido, sin que baste una aplicación estricta del tenor literal del precepto como piedra angular del ansiado principio de seguridad jurídica⁴⁷.

En esta misma línea –que niega aquella cínica aseveración de que la coartada sea aplicar el Derecho, para no cumplir con la justicia⁴⁸–, se enmarcan otros saludables pronunciamientos del Tribunal Supremo atinentes, por ejemplo, al sistema de retenciones o al sistema de deducción cuota a cuota del IVA, 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 distintos.

Tal es el caso de la STS de 27 de febrero de 2007 (Ponente, don Manuel Vicente Garzón Herreiro), en la que se recuerda 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 existan 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. En este sentido, el Alto Tribunal recuerda que el enriquecimiento sin causa que supone la doble imposición es todavía más rechazable cuando los poderes públicos intervienen de alguna forma en su generación, y que solo la consideración de que el sistema de los apartados 4, 5 y 6 del artículo 99 de la Ley 35/2006 no es aplicable cuando concurren los tres requisitos antes mencionados permite salvar la constitucionalidad de la Ley⁴⁹.

⁴⁷ «En lo que ahora concierne, no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación. Sin perjuicio de la conveniencia de apurar, en la medida de lo posible, la regulación y solución de tales problemas con arreglo a estrictos criterios de técnicas legislativas, su silencio en la ley no supone en todo caso un atentado contra la seguridad jurídica que el artículo 9.3 de la Constitución garantiza. Cada norma singular no constituye un elemento aislado e incomunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, en cuyo seno, y conforme a los principios generales que lo informan y sustentan, deben resolverse las antinomias y vacíos normativos, reales o aparentes, que de su articulado resulten. Solo si, en el contexto ordinamental en que se inserta y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica» (STC 15/1984, de 19 de diciembre).

⁴⁸ Alejandro NIETO, *Balada de la Justicia y la Ley*, Madrid, 2002, pág. 34.

⁴⁹ «Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si provie-

El artículo 31 de nuestra Constitución establece la necesidad de pagar impuestos, de conformidad con unos principios de justicia, con el fin de que el Estado pueda desarrollar, como ha apuntado el profesor TIPKE, una tarea protectora de la libertad⁵⁰, pero cuando esos principios de justicia se desdibujan y quedan aherrojados en la oscuridad de la norma, en la simple comodidad gestora o en un indisimulado interés recaudatorio, son los Tribunales de Justicia los que deben recordar la esencia de las instituciones y de los principios que las alientan. Tan destacado papel del Juez ha sido puesto de relieve por el Tribunal Constitucional Alemán, que evoca a este respecto la primordial importancia de los principios jurídicos⁵¹. Dicha misión la hace propia nuestro Tribunal Supremo cuando insiste en que su función jurisdiccional no se limita a la repetición ritual de la literalidad de la norma, sino que se proyecta a una labor de complementación que «consiste en dar expresión al ordenamiento jurídico allí donde las normas han guardado silencio o han recogido defectuosamente el sentido de aquél» (STS de 23 de junio de 1992).

ne de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la Ley y el derecho" (art. 103 de la Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior, y sin duda, tal resultado debe ser corregido» (STS de 27 de febrero de 2007, FJ 8.º). A ese principio de buena fe y a la imposibilidad de que el sistema de retenciones implique una doble imposición y un enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública, también había aludido el FJ 5.º de la STS de 13 de noviembre de 1999 (Ponente, don Alfonso Gota Losada) en términos muy claros, si bien en aquel momento solo lo hizo en *obiter dicta*, al afirmar lo siguiente: «si todos los empleados de Mare Nostrum SA hubieran declarado, por su parte, verazmente a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus retribuciones del trabajo personal y sus comisiones, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el Impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a Mare Nostrum SA de las cuotas adicionales por retenciones, debidas al efecto de acumulación de unas y otras y a la aplicación a las sumas de los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, implicaría indubitadamente una clara, rotunda y abusiva doble imposición, que solo se podría corregir, exigiendo la empresa Mare Nostrum SA a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones, y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido... compensación de intereses. Evidentemente estos problemas se resolverían si en los expedientes en que únicamente se discute el tipo aplicable en las retenciones se llamara al procedimiento iniciados a los auténticos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o sea, a los empleados, exigiéndose a los que no declararon verazmente sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría subsumida la cuota que debió serles retenida, retención que en ese momento es innecesaria, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas (anticipación del IRPF y sobre la cuota diferencial descubierta)».

⁵⁰ TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducido por HERRERA MOLINA, Madrid, 2002, pág. 57.

⁵¹ «Frente a las regulaciones positivas del poder estatal puede existir, en determinadas circunstancias, algo más en Derecho, que encuentra su fuente en el orden jurídico conforme a la Constitución como método dotado de sentido y capaz de operar como complemento de la ley escrita; encontrarlo y plasmarlo en decisiones jurisprudenciales es tarea de los jueces (...) La actividad judicial consiste no solo en el conocimiento y la manifestación de decisiones del legislador. La tarea de la jurisprudencia puede demandar especialmente, aflorar a la luz y materializar en decisiones concepciones de valor, immanente al orden jurídico conforme con la Constitución, pero que no se han reflejado en los textos de las leyes escritas, mediante un acto de conocimiento estimativo, al que no faltan elementos volitivos (...) Esa tarea y facultad de "hallazgo creativo del Derecho" nunca –al menos bajo la vigencia de la Ley fundamental– le han sido discutidas en lo fundamental al juez» (Sentencia BverfGE 34, 269). Y no le falta razón al Tribunal Constitucional Alemán, porque, como recuerda CASTILLO BLANCO, *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*, Madrid, 1998, pág. 31, con sus decisiones el juez sirve de contrapeso, convirtiendo de nuevo al Derecho viejo, al Derecho jurisprudencial, en un Derecho bueno que ha de ser objeto de consideración y estudio como productor de reglas jurídicas que condicionan la actuación de los poderes públicos, porque en momentos históricos como los actuales, en que sociedad y Estado se confunden en muchos puntos y puede hablarse de una interconexión entre los mismos, el Derecho jurisprudencial, en definitiva el Derecho del caso concreto, adquiere un renovado papel a la sombra de la actuación de los Tribunales de Justicia.

En un modelo de organización económico-social como el actual, en el que los poderes públicos gestionan institucionalmente los intereses colectivos mediando en los conflictos de intereses privados y asumiendo el papel de protagonistas insustituibles en la dirección de todas las actividades económicas y sociales, la Administración y el propio Legislador deben estar particularmente atentos a dotar de seguridad jurídica a los agentes económicos, sin pretender rescatar con nuevos acentos las viejas doctrinas sobre las inmunidades del poder, máxime cuando están llamados vicarialmente a desarrollar y poner en práctica los verdaderos principios inspiradores del mercado único europeo. Y en la medida en que así no lo hagan han de ser las instancias judiciales (fundamentalmente los Tribunales de Luxemburgo, Constitucional y Supremo) los que restablezcan los principios heridos, interpretando rectamente la norma y poniéndola en la senda hermenéutica que la haga más conforme a los dictados comunitarios o constitucionales superiores. Como bien ha señalado respecto a la función judicial el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, interpretar es reconducir las normas a los principios superiores contenidos en la Constitución y, en último término, a una idea material de justicia, donde se asigna al juez la posición central en un sistema jurídico, desde el momento en que es un hombre sabio en Derecho que presta a las decisiones legislativas o ejecutivas una cualidad adicional, poniéndolas en relación con los principios básicos del Derecho y haciéndolas así autorizadas.

Quizás fuera bueno recordar a este respecto que, como apunta el profesor NIETO, esa actividad judicial resulta imprescindible, y es en cierta manera impagable, pues: «en España, como en todo el mundo, el "estilo" de actuar administrativo y su relevancia jurídica no se han formado nunca por la Constitución y las leyes, sino a golpe de las Sentencias del Tribunal Supremo y ahora del Constitucional. A despecho de lo que digan las normas son los Tribunales quienes libre y unilateralmente deciden en cada momento histórico hasta dónde van a llegar en sus operaciones de control sobre la Administración, y no se limitan –como acaba de decirse– a revisar sus actos concretos impugnados sino que imponen reglas de conducta a su funcionamiento. La Administración actúa como lo está haciendo debido a que los Tribunales le han impuesto los deberes y condiciones de someterse a la legalidad, a la adecuación de fines, a la proporcionalidad, a la buena fe y a tantos otros principios que constituyen el Derecho Administrativo moderno. La circunstancia de que algunos de estos principios hayan sido recogidos luego por la Constitución y las leyes es casi irrelevante, dado que los Tribunales aplican sus propios principios, estén positivizados o no»⁵².

VI. LA EFICACIA DE LA SENTENCIA. ¿PUEDE IGNORAR LA AEAT SU DOCTRINA ALEGANDO QUE NO CREA JURISPRUDENCIA, A LA ESPERA DE UN CAMBIO DE PARECER DEL TRIBUNAL SUPREMO?

Podrá decirse, desde luego, que esta Sentencia del Supremo no constituye por sí sola jurisprudencia, ni sienta doctrina legal, dado que el fallo es desestimatorio de las pretensiones de la Administración. Cierto es. Pero no creo tampoco posible afirmar que la AEAT pueda desatender el pronunciamiento de 4 de julio del pasado año, a la espera de un cambio de rumbo del Supremo. Aunque la jurisprudencia no es fuente de nuestro ordenamiento jurídico, tampoco puede ignorarse su papel

⁵² NIETO, *Estudios de Derecho y Ciencia de la Administración*, Madrid, 2001, pág. 163.

esencial como complemento del mismo (STS 20 de enero de 1998). Los poderes públicos y los ciudadanos no quedan sometidos a la jurisprudencia, sino a las leyes, costumbres y principios generales del Derecho (art. 9.1 y 117 CE), pero deben tener en cuenta la doctrina jurisprudencial a la hora de interpretarlos y aplicarlos, sin olvidar que su valor se acrisola en la posibilidad de alegar como motivo casacional no solo la vulneración de las normas, sino también la infracción de la jurisprudencia.

Por jurisprudencia se entiende el criterio constante y uniforme de aplicar Derecho mostrado en las sentencias del Tribunal Supremo y para ello son necesarios algunos requisitos:

- a) Que se trate del criterio o doctrina del Tribunal Supremo como órgano cuya misión específica es la de unificar la interpretación y aplicación de la ley.
- b) Que la sentencia que lo exprese provenga de la Sala del Supremo dedicada al sector del ordenamiento en el que vaya a adquirir valor como doctrina.
- c) Que el razonamiento desplegado o el criterio argumentativo sustentado pertenezca al núcleo decisorio de la sentencia (*ratio decidendi*) o, dicho de otra manera, que no se limite a constituir un dicho de pasada (*obiter dictum*) o una afirmación de adorno.
- d) Que sea un criterio reiterado, bastando a tal efecto que se haya aplicado en «dos o más sentencias» llegando a alcanzar una cierta trascendencia normativa⁵³.

Sin duda sería a este último punto donde podría aferrarse un sentir administrativo poco proclive a aceptar de buen grado la impecable doctrina del Tribunal Supremo⁵⁴, pero conviene no perder de vista que la Sentencia del pasado 4 de julio de 2007 no es un simple pronunciamiento más del Supremo por el que se resuelve cualquier cuestión litigiosa entre la Administración y el particular, sino que deriva de un recurso de casación especial o excepcional, en cuya virtud se permite la impugnación ante el Alto Tribunal de aquellas sentencias que, aun no teniendo acceso a la casación ordinaria exclusivamente por razón de la cuantía (ATS de 10 de enero de 2000, Sección 1.^a), manifiestan una específica contradicción doctrinal que la LJCA estima debe ser resuelta por la máxima instancia judicial⁵⁵. Pero además, no una contradicción cualquiera, sino una divergencia especialmente cua-

⁵³ En tal sentido, el Preámbulo del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, por el que se sanciona la nueva redacción del Título Preliminar del CC, explica la trascendencia de la jurisprudencia en los siguientes términos: «A la jurisprudencia, sin incluirla entre las fuentes, se le reconoce la función de complementar el ordenamiento jurídico. En efecto, la tarea de interpretar y aplicar las normas en contacto con las realidades de la vida y los conflictos de intereses, da lugar a la formulación por el Tribunal Supremo de criterios que, si no entrañan la elaboración de normas en sentido propio y pleno, contienen desarrollos singularmente autorizados y dignos, con su reiteración, de adquirir cierta trascendencia normativa».

⁵⁴ Ignorando que, en algún caso, el Tribunal Supremo 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.º del Código Civil, como la doctrina invocada es evidente, procede estudiar el motivo».

⁵⁵ La importancia del recurso de casación para la unificación de doctrina es enfatizada por TORRES FERNÁNDEZ NIETO, *Los recursos de casación en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Pamplona, 2007, pág. 18, para quien el alcance último de la reforma operada en este orden jurisdiccional «dependerá de la interpretación que haga el Tribunal Supremo de los conceptos utilizados por el legislador al regular los recursos de casación, especialmente el de unificación de doctrina, al haberse utilizado una técnica legal caracterizada en muchos casos por su ambigüedad».

lificada por las circunstancias («respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiera llegado a planteamientos distintos») –art. 96.1 LJCA–).

A todo ello debe añadirse que no es la mera contradicción doctrinal lo que motiva la existencia de esta vía procesal extraordinaria, pues la estimación del recurso exige no solo que la sentencia recurrida sea contradictoria con otra anterior, sino también –y como motivo principal e incluso único– que sea contraria a Derecho (SSTS de 22 de junio de 1995 y 10 de diciembre de 1996)⁵⁶. Por lo tanto, y desde una consideración objetiva de formación de la jurisprudencia, la Sentencia de 4 de julio de 2007 tiene una función especialmente relevante, cual es la de declarar como doctrina correcta la que entiende que debe prevalecer, incidiendo de paso sobre las sentencias consideradas ilegales, que ya no podrán usarse como precedentes judiciales en la medida en que el Alto Tribunal ha afirmado que contienen una doctrina gravemente errónea y, por lo mismo, contraria a Derecho⁵⁷.

En este sentido, el recurso de casación para unificación de doctrina desempeña una función acendradamente nomofiláctica (de tutela de ley) lo que presupone e implica, a su vez, una metodología interpretativa –la deductiva–, una teoría de la interpretación de la norma –actuar el significado objetivamente verdadero de la norma jurídica– e incluso una teoría de la función de la judicatura –declarar este significado verdadero–, prescindiendo de la noción de justicia concreta y particular (en este sentido es prioritario el *ius constitutionis* sobre el *ius litigatoris*) en el desarrollo de la actividad jurisdiccional⁵⁸. La técnica procesal del recurso de casación para la unificación de doctrina exige,

⁵⁶ «Como dice la Sentencia de esta Sala de 26 de diciembre de 2000, la contradicción entre las sentencias contrastadas ha de ser ontológica, esto es, derivada de dos proposiciones que al propio tiempo no pueden ser verdaderas o correctas jurídicamente hablando y falsas o contrarias a Derecho» (STS de 27 de mayo de 2003, FJ 3).

⁵⁷ «No es pues esta modalidad casacional –se refiere el Tribunal al recurso de casación para unificación de doctrina– una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero solo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir, porque el juicio de contradicción, como ya se ha puesto repetidamente de relieve, ha de hacerse "únicamente" en presencia de las sentencias respecto de las que se alegue la contradicción y no de otras, por muy representativas que estas puedan resultar, incluso, de líneas Jurisprudenciales ya consolidadas» (STS de 30 de septiembre de 2004). Sobre esa función de tutela de ley también incidía la STS de 28 de enero de 1988, pronunciándose sobre el antiguo motivo de revisión del artículo 102.1 b) de la Ley de la Jurisdicción de 1956: «Este motivo rescisorio cuyo talante casacional es innegable, tiene la finalidad ostensible de homogeneizar y unificar los criterios judiciales dispersos y discrepantes, para convertirlos en doctrina legal, dentro de la función complementaria del Ordenamiento jurídico que a la jurisprudencia asigna el Código civil (art. 1.6) y en beneficio del principio de seguridad jurídica, clave en un Estado de Derecho como el nuestro, cuya Constitución lo garantiza con su nombre y por algunos de sus elementos (legalidad, irretroactividad, jerarquía normativa...) en su artículo 9. En consecuencia la contradicción de sentencias, una vez detectada y comprobada, exige la elección de la solución que se considere correcta no en función del tiempo sino del contenido, elección que es dotada por la Ley de un valor normativo –Ss. de 17 de febrero, 27 de marzo, 15 de junio y 22 de septiembre de 1987–».

⁵⁸ Quizás por ello, gran parte de la doctrina ha apreciado en esta especial modalidad de la casación, que valores positivos como la defensa de la legalidad y la uniformidad en la interpretación de la ley se convierten, mediante la configuración de la nomofilaquia, en una suerte de defensa de la interpretación exacta de la ley (Vid. TARUFFO, *Il vertice ambiguo (Saggi sulla Casazione civile)* Bologna, 1991, pág. 86). Como señala GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, tomo II, Madrid, 1998, pág. 1.850, no basta con demostrar la existencia de contradicción, sino que una vez comprobado que dicha contradicción existe, el Tribunal Supremo debe entrar a examinar la corrección de la

como todo recurso con verdadera naturaleza casacional, alegar y acreditar que la sentencia recurrida ha sido resuelta con infracción del ordenamiento jurídico, pero ello no lo hace equivalente sin más al recurso ordinario de casación, porque su finalidad es ante todo declarar la doctrina correcta revocando o confirmando, según proceda, la sentencia impugnada y prescindiendo absolutamente no solo de aquellas cuestiones relativas a la prueba o a su valoración, sino también de las atinentes al procedimiento y a las garantías procesales⁵⁹. Y no solo de tutela o defensa de la legalidad, porque también desde el punto de vista de la igualdad y la seguridad jurídica, el hallazgo del verdadero sentido de la ley y la unificación de los criterios determinantes de las respuestas judiciales incompatibles (solo una de las doctrinas enfrentadas puede ser la legal) resulta extraordinariamente relevante en la fijación de la interpretación correcta que, en adelante, haya de hacerse de la norma⁶⁰.

interpretación legal de cada una de ellas. Buen exponente de lo que acaba de decirse es la STS de 22 de octubre de 1999: «La contradicción de sentencias entre sí -dice la S. de 31 de enero de 1989 Ar. 618-, una vez decretada y comprobada, conlleva la elección del criterio que se considere más adecuado, en función del contenido respectivo y no del tiempo en que fueron pronunciadas aquellas, elección a la cual se dota de valor normativo (Ss. de 10 de abril de 1984 -Ar. 2781-, 21 de febrero y 11 de junio de 1987 -Ar. 1816 y 4875-)». O la STS de 17 de abril de 2000 «para decidir acerca de la contradicción, habrá de partirse de los planteamientos hechos en las sentencias enfrentadas, y solo una vez constatada la contradicción desde tal punto de partida y la ilegalidad de ese planteamiento hecho por la sentencia impugnada, podrá darse lugar al recurso, para decidir, entonces -art. 98. 2 de la LJ vigente-, el debate planteado con pronunciamientos adecuados a Derecho, esto es, la cuestión fallada en la instancia». Vid. GONZÁLEZ DELEITO, *Comentarios a la LJ* (dirigidos por SANTOS VIJANDE), Madrid, 1999, pág. 785. Otros autores enfatizan la especialidad de la casación en una misión trascendente al mero hecho de hacer justicia al caso concreto, porque el recurrente en casación no insta un pronunciamiento sobre la relación objeto del proceso, sino sobre lo hecho por otros jueces, por lo que el Tribunal que conoce del recurso tiene el carácter de órgano político al haber algo en su naturaleza que trasciende de lo procesal (GÓMEZ ORBANEJA, *Derecho Procesal Civil*, t. I, Madrid, 1976, pág. 481). También el propio Tribunal Supremo califica la casación como un recurso de carácter extraordinario que no es en modo alguno una segunda o tercera instancia. Así, por ejemplo, la STS de 8 de junio de 2001 afirma que «la función de la casación no es una tercera instancia, sino un enjuiciamiento de lo enjuiciado, tendente, con un fuerte rigor formal, a examinar si el órgano de instancia ha aplicado correctamente la norma que se alega como infringida». Por su parte, el TC ha afirmado al respecto que la casación «tiene un carácter extraordinario y no ordinario, cuya finalidad básica en un Estado de Derecho consiste en fijar y unificar la interpretación jurisprudencial de las leyes, y a la par asegurar el sometimiento del juez a la Ley como garantía de su independencia» (STC 230/1993, de 12 de julio). La doctrina administrativista considera el recurso de casación para unificación de doctrina como «superextraordinario» o «excepcional». Vid. SAINZ DE ROBLES, «Artículo 96», *REDA* núm. 100, 1998, pág. 680 y GONZÁLEZ PÉREZ, *op. cit.* pág. 1.669.

⁵⁹ Así lo ha reiterado el Tribunal Supremo, negando que sea materia de este recurso «... abordar problemas de supuesta incongruencia omisiva de la sentencia, que tendrían encaje en la casación ordinaria... según se razonó en el Auto de esta Sala de 16 de febrero de 1993, de inadmisión parcial de dicho motivo» (STS de 12 de enero de 1995). En este aspecto, el recurso de casación para unificación de doctrina se acerca mucho a la naturaleza del recurso de casación en interés de ley, aunque luego vuelva a separarse de este último en la medida en que, declarando la doctrina legalmente correcta, se procede a modificar no solo las declaraciones en la sentencia recurrida, sino también las situaciones jurídicas creadas o amparadas por la misma, quebrando la cosa juzgada material de la sentencia recurrida, dejándola sin efecto y resolviendo con plenitud jurisdiccional lo que resulta procedente.

⁶⁰ La STS de 10 de febrero de 1997 señala que «la finalidad primaria de esta modalidad singular del recurso de casación no es tanto corregir la eventual infracción legal en que pueda haber incurrido la sentencia impugnada, cuanto reducir a la unidad criterios judiciales dispersos y contradictorios, fijando la doctrina legal al hilo de la cuestión controvertida» (en el mismo sentido las SSTs de 26 de julio de 1999 y 25 de febrero de 2002, que inciden en la necesidad de declarar la doctrina legal). Sin embargo, me parece más ajustada a la realidad del recurso lo que señala la STS de 8 de julio de 2005 en su FJ 2.º: «... La esencia del recurso de casación para la unificación de doctrina tal y como aparece regulado en los artículos 96 y siguientes de la ley jurisdiccional, exige que la sentencia recurrida sienta una doctrina que entre en contradicción con la establecida en las sentencias de contraste. El propio *nomen iuris* del recurso así lo impone y de su finalidad también se deriva, ya que de lo que se trata es de evitar que prospere una interpretación jurídica contraria a la que se ha consolidado en anteriores sentencias dictadas en idénticas situaciones, en mérito a hechos, fundamentos de derecho y pretensiones sustancialmente iguales. Para ello es preciso que el Tribunal *a quo* declare expresamente la doctrina, cuya errónea aplicación se trata de corregir a través de este recurso y por tanto es esencial que se justifiquen no

Por lo tanto —y conviene tenerlo claro para evitar lecturas interesadas o reduccionistas— el objeto del recurso de casación para unificación de doctrina se centra en la infracción de ley y no tanto en el discrepante parecer de los Tribunales, puesto que la existencia de la contradicción únicamente es determinante de la admisión del propio recurso pero no de la casación de la sentencia. O, por mejor decir, la simple apreciación de la existencia de la contradicción no determina, por sí misma, la anulación de la sentencia que se impugnó. Si se produce esa anulación es porque existe una grave quiebra de la legalidad, es decir, una infracción de ley, y de ahí que el artículo 97.1 LJCA exija como necesario en el escrito de interposición del recurso la referencia a esa infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida ⁶¹.

Por otra parte, conviene advertir que el Tribunal Supremo no apoya su razonamiento hermenéutico en una apreciación intuitiva o en un sentimiento subjetivo de la mecánica gestora del IVA o en la literalidad de su normativa reguladora (como por cierto hacen muy asépticamente y sin mayores complicaciones la mayoría de pronunciamientos judiciales que avalan la exégesis administrativa ⁶²), sino que basa su interpretación en el Derecho comunitario y en sus principios rectores (principio de neutralidad); un derecho de cuya primacía no cabe dudar a estas alturas, pero que la experiencia demuestra que los Estados nacionales han asimilado muy lentamente y a golpe de sentencia ⁶³.

En tal sentido, la no muy extensa motivación desplegada por el Tribunal Supremo —recordando a Quintiliano, quien apuntaba que ser conciso o breve no significa decir poco, significa no decir más de cuanto sea necesario— es una verdadera *ratio iustificandi* y no un mero *ratio decidendi* que hilvane cuatro fruslerías argumentales, porque —conviene tenerlo claro— la motivación no está para mostrar que hay razones, sino para poder controlar de qué tipo son las razones que hay, y en este caso, el Tribunal Supre-

solo las identidades entre la sentencia impugnada y las sentencias que se citan de contraste, sino también que se exponga la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida, como fundamento de la pretensión impugnatoria». Vid. FERNÁNDEZ PASTRANA, «Los supuestos el recurso de casación para la unificación de doctrina», *RAP*, núm. 113, págs. 99 y ss.; MARTÍ DEL MORAL, *El recurso de casación contencioso-administrativo. Estudio jurisprudencial de los motivos de casación*, Madrid, 1997, pág. 188 y ss.; SILVA SÁNCHEZ, en *Jurisdicción contencioso-administrativa. Comentarios a la LJ* (directores ARNALDO ALCUBILLA y FERNÁNDEZ VALVERDE), Madrid, 1998, Comentario al artículo 96; XIOL RÍOS, El recurso de casación para la unificación de doctrina (art. 102 a de la Ley 10/1992, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal), en *El recurso de casación*, CDJ XIV, 1994, pág. 129 y ss.; ÁLVAREZ-CIENFUEGOS, GONZÁLEZ RIVAS y SANCHO MAYO, *Análisis teórico y jurisprudencial de la LJ*, 2.ª ed. Pamplona, 2002, pág. 389 y ss.; BARNES, MONTOYA y GONZÁLEZ DELEITO en *Comentarios a la LJ* (directores LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORÓN), 2.ª ed., Lex Nova, 2001, pág. 472 y ss.; IRURZUN MONTORO, en *AA VV Comentarios a la LJ*, 2.ª ed. Pamplona, 2002, Comentario al artículo 96; PERA VERDAGUER, *Comentarios a la Ley de lo contencioso-administrativo*, 6.ª ed., Barcelona, 1998, Comentario al artículo 96; NOGUEIRA ROMERO, El recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa, en *El proceso contencioso-administrativo*, Xunta de Galicia, 1994, págs. 131 y ss.; ESCUSOL BARRA, «La casación en la jurisdicción contencioso-administrativa», en *La Justicia administrativa. Libro Homenaje al prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta* (coord. por MONTORO CHINER), Barcelona, 2003, pág. 786.

⁶¹ PIÑAR MAÑAS, «Comentarios a los arts. 97 y 98 LJ», *Reda* núm. 100, 1998, págs. 688 y 692.

⁶² Cabe recordar a este respecto las palabras del profesor NIETO: «La comodidad que procura el positivismo legal es patente: el jurista queda liberado de la responsabilidad personal de elegir, puesto que la ley ha escogido ya de una vez y para siempre. El juez sentencia con la misma tranquilidad de conciencia con que el verdugo ejecuta al condenado o el recaudador de contribuciones embarga a un moroso, ya que no ha decidido él personalmente. Nada hay tan vitalmente cómodo como ejecutar órdenes ajenas y luego trasladar hacia arriba las responsabilidades individuales» («Prólogo» al libro de CUCHILLO FOIX, *El control jurisdiccional de la actuación administrativa en el ordenamiento norteamericano federal*, Madrid, 1996, pág. 22).

⁶³ Pueden verse bastantes ejemplos de ello en RAMÍREZ GÓMEZ, *Jurisprudencia del TJCE en materia de IVA*, Pamplona, 1997.

mo, en su Sentencia de 4 de julio de 2007, no hace lugar común de argumentaciones innecesarias o *ad iudicandum*, sino que se dirige derechamente a la médula del problema, siguiendo la estela de una consolidada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, cuyo fallo más señero quizás sea el recaído el 9 de marzo de 1978 en el caso *Simmenthal*⁶⁴. En esta sentencia se recuerda que las disposiciones y principios orientadores del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, no solamente hacer inaplicable de pleno Derecho cualesquiera disposiciones de la legislación nacional existente que sean contrarias a los mismos, sino también impedir la formación válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que sean contrarios o incompatibles con las normas comunitarias (en la sentencia se recuerda asimismo que el juez común del Derecho comunitario es el juez nacional)⁶⁵.

El Derecho comunitario y, en particular, las Directivas, tal y como ha declarado el TJCE tras la Sentencia *Von Colson y Kaman* (Asunto 14/83, 1984, Rec. 1891), tiene la virtualidad de producir el llamado «efecto indirecto», es decir, las disposiciones nacionales de desarrollo de las normas comunitarias deben ser interpretadas de conformidad con las exigencias y objetivos de la propia norma comunitaria⁶⁶. La STJCE de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries PLC (ICI) c.*

⁶⁴ Vid. como antecedentes de la misma la STJCE 26/62 *Algemene transporten expeditie onderneming van geen en loos C. Nederlandse Administratie der Belastingen*. Otras sentencias posteriores que confirman tal doctrina son las de los casos *Costa Enel*, de 15 de julio de 1964, C-6/64; *Levy*, de 2 de agosto de 1993; C-158/91 y *Solred*, de 5 de marzo de 1998, C-347/96. Sobre ello, vid. BARAV, «Cour constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantôme de Simmenthal», *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 85, 1984, págs. 313 y ss.; LOUIS, «Droit communautaire et loi postérieure: un revirmet de la Cour constitutionnelle italienne» *Cahiers du Droit Europee*, 1986, págs. 194 a 201; GAJA, «New developments in a continuing story: the relationship between EEC and Italian Law», *Common Market Law Review*, núm. 27, 1985, págs. 83 y ss.; MORI «Derecho comunitario y Derecho interno en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional italiano», *Revista de Instituciones Europeas*, 1985, págs. 681 y ss.; SÁNCHEZ LEGIDO, «Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *REDC*, núm. 33, 1991, pág. 180; MANGAS MARTÍN, *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, Madrid, 1987, págs. 141 y ss.; MUÑOZ MACHADO, *El Estado, el Derecho interno y la Comunidad Europea*, Madrid, 1986, págs. 185 y ss.; ALONSO GARCÍA, «La incidencia de la entrada en las Comunidades Europeas en el sistema constitucional de fuentes del Derecho», en AAVV. *Implicaciones constitucionales y políticas del ingreso de España en la CEE y su incidencia en las Comunidades Autónomas*, Oñati, 1986, págs. 130 y ss.; RUIZ-JARABO, *El Juez nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, *passim*.

⁶⁵ Como bien apuntan SÁENZ DE SANTAMARÍA, GONZÁLEZ VEGA y FERNÁNDEZ PÉREZ, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Madrid, 1999, pág. 100, los Tratados no contienen un detalle de los principios básicos de la Unión Europea, hasta el punto de que el propio término «principios» solo se encuentra en la primera parte del TCE, pero ni el Tratado de la Unión, ni los constitutivos de la CECA y de la CEEA lo utilizan. Pero es que tampoco el TJCE ha elaborado un catálogo de los mismos, de manera que, en el sentir de CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Tomo II, Madrid, 2001, pág. 953, deben ser identificados y dotados de contenido en función de los principios del sistema del Tratado y, sobre todo, de la jurisprudencia del TJCE.

⁶⁶ Vid. STJCE 39/70, *Norddeutsches Vieh-Und Fleischkontor GmbH C. Hauptzollamt Hamburg-St. Annen*, Rec. 1971, p. 49-67; STJCE 6/71, *Rheinmühlen Dusseldorf C. Einfuhr-Und Vorrassstelle Für Getreide Und Futtermittel*, Rec. 1971, p. 523-857 y STJCE 51-54/71, *International Fruit Company Nv Et Autres C. Produktschap Voor Groeten En Fruit*, Rec. 1971, págs. 1.107-1.126. Y entre la doctrina más autorizada, HARTLEY, *The Foundatios of European Community Law*, Clarendon, Oxford, 1994 y RUIZ-JARABO COLOMER, «La vinculación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (I)», en *La fuerza vinculante de la jurisprudencia*, Estudios de Derecho judicial, Consejo General del Poder Judicial, 2001, págs. 283 y ss.; CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, «La Vinculación (II)» en la misma obra, págs. 319 y ss.; BAENA DEL ALCÁZAR, «Jurisprudencia comunitaria y cuestión prejudicial comunitaria en la jurisprudencia contencioso-administrativa del Tribunal Supremo», en *La Justicia administrativa*, *op. cit.*, págs. 85 y ss.; COPPEL, «Rights, Duties and the end of Marshall», *Modern Law Review*, núm. 57, 1994, pág. 859; CURTIN, «The Providence of Government: Delimiting the Direct effect of Directi-

Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector Of Taxes C-246/96, centra muy bien la cuestión, recordando que «cuando el litigio sometido al Juez nacional se refiere a una situación ajena al ámbito de aplicación del Derecho comunitario, este no obliga a dicho Juez a interpretar su legislación en un sentido conforme al Derecho comunitario ni a dejar de aplicar dicha legislación. En el caso de que una misma disposición debiera dejar de aplicarse en una situación comprendida dentro del ámbito del Derecho comunitario, aun cuando pueda aplicarse a una situación que no entre dentro de dicho ámbito, correspondería al órgano competente del Estado de que se trate suprimir tal inseguridad jurídica en la medida en que pueda lesionar los derechos que se deriven de normas comunitarias» (FJ 30) ⁶⁷.

Por si quedaba alguna duda, el TJCE 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» (STJCE de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs*, Asunto C-317/94, Rec. p. I-5339 apartado 18). De la misma manera, en la STJCE 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 Impuesto sobre el Valor

ves in the Common Law Context», *European Law Review*, núm. 15, 1990, págs. 195 y ss.; SZYSZCZAK, «Foster v. British Gas», *Common Market Law Review*, núm. 27, 1990, pág. 859; DE BURCA «Giving direct effect to Directives», *Modern Law Review*, núm. 55, 1992, pág. 215; MEAD, «The Obligation to Apply European Law: Is Duke Dead», *European Law Review*, núm. 16, 490. MENDIZÁBAL ALLENDE, «La recepción del Derecho Comunitario Europeo en la Jurisprudencia española», *Noticias CEE*, núm. 100, 1993, pág. 83; CARRERA HERNÁNDEZ, «La indefensión de los particulares en España ante el incumplimiento del Derecho Comunitario», *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 1, 1994, pág. 182; ALONSO GARCÍA y BAÑO LEÓN, «El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea», *REDC* núm. 29, 1990, pág. 221.

⁶⁷ Siguiendo esta estela, la STJCE de 16 de abril de 1988, *Comisión C. República Federal De Alemania*, C-74/86, afirma sin rodeos que «como ha declarado el Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones (...) la introducción o el mantenimiento sin modificaciones, en la legislación de un Estado miembro, de un texto incompatible con una disposición del Derecho comunitario, aunque sea directamente aplicable en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, originan una situación de hecho ambigua, al mantener a los sujetos de derecho interesados en un estado de incertidumbre respecto a las posibilidades que se les ofrecen de recurrir al Derecho comunitario; tal mantenimiento constituye, por lo tanto, un incumplimiento por parte del referido Estado de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (...) Se deduce de ello que la República Federal de Alemania tenía la obligación no solo de no incluir en su legislación normas contrarias a las disposiciones comunitarias, sino además la de derogar tales normas inmediatamente después de su adopción».

Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sen los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA».

En la STJCE 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 STJCE de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal* (As. C-37/95) el derecho a la deducción sigue existiendo cuando 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 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.

Es más, el Tribunal Supremo no es que cite gratuitamente la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, sino que demuestra haberla estudiado en profundidad cuando aúna el principio de neutralidad con la prohibición del enriquecimiento injusto o la doble imposición (que a estos efectos vienen a coincidir, porque ignorar la neutralidad 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 STJCE de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* antes citada, donde el Tribunal de Luxemburgo invoca ambos principios de consuno:

«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».

El Tribunal Supremo sabe perfectamente que tanto el ordenamiento comunitario como la interpretación que del mismo hace el Tribunal de Luxemburgo juegan un papel decisivo como clave hermenéutica del Derecho interno de los Estados miembros (tanto es así que ha llegado a afirmarse la existencia de un principio de «interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario», de similar contenido al principio de interpretación de las leyes de acuerdo con la Constitución ⁶⁸), pero tampoco ignora que los principios inspiradores del mercado único –como principios generales del Derecho– poseen una directa normatividad, pues si tan relevantes directrices quedaran limitadas estrictamente a la integración de las lagunas del ordenamiento jurídico mediante un proceso analógico, sobraría toda noción de principio general y desaparecería, al decir del profesor DE CASTRO, una realidad jurídica independiente y superior a la ley positiva que le otorga su verdadero sentido jurídico, su pleno valor moral y su completa eficacia social ⁶⁹. Si algo demuestra la jurisprudencia del TJCE y del Tribunal Supremo es que ambos órganos jurisdiccionales reconocen sin ambages la posibilidad de que los principios puedan sobreponerse a la ley escrita, superando una pretendida función meramente supletoria de esta, porque es en la aplicación de las normas donde se descubre la conformidad o disconformidad de las mismas con los principios que las inspiran o –desde otro punto de vista– con los principios que instauran, o la insuficiencia de la ley positiva con la paralela necesidad de una solución distinta o más matizada.

Con todo lo anteriormente señalado afirmamos la enorme dificultad que entrañaría para el Tribunal Supremo un cambio de doctrina respecto de las tesis contenidas en su Sentencia de 4 de julio de 2007, pues no solo tendría que abjurar de los relevantes principios consagrados por la jurisprudencia comunitaria, sino que la nueva motivación argumental habría de huir de cualquier atisbo de arbitrariedad fundamentándose en otros razonamientos, al menos, del mismo octanaje jurídico que los anteriores ⁷⁰. Y la arbitrariedad, como ha señalado IGARTUA SALAVERRÍA, se consumaría si se

⁶⁸ 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 TJCE 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*, núm. 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 SSTJCE 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.

⁶⁹ DE CASTRO, *Derecho Civil de España*, Madrid, 1984 (reimpresión), pág. 411. El propio Tribunal Supremo reconoce que el alumbramiento de determinadas figuras jurídicas de inveterada tradición en el ordenamiento jurídico español se debe a la creación jurisprudencial y tienen su origen en el desarrollo de los principios generales del Derecho. Tal es el caso, por lo que aquí nos interesa, de la doctrina del enriquecimiento injusto, considerada como uno de los más relevantes principios generales del Derecho por infinidad de sentencias (entre otras muchas, SSTS de 31 de enero de 1996, 20 de febrero de 1997, 16 de febrero y 24 de octubre de 1998, 12 y 20 de febrero, 22 y 30 de marzo y 27 de julio de 1999, 28 de enero, 13 de abril, 9 de mayo y 25 de julio de 2000).

⁷⁰ *Vid.* al respecto el magnífico trabajo de IGARTUA SALAVERRÍA, *La motivación de las Sentencias. Imperativo constitucional*, Madrid, 2003, pág. 15, donde se dan tres significados diferentes a la palabra motivada: en un primer sentido, débil y descriptivo, una sentencia está motivada si se aducen razones en su favor; en un segundo sentido, fuerte y descriptivo, una sentencia está motivada si en su favor se aducen razones que de hecho han convencido a un auditorio determinado; en un tercer sentido, fuerte y valorativo, una sentencia está motivada si en su razón se aducen buenas razones. Como ha recordado la STC 63/1984, de 21 de mayo, «el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE incluye no solo la

escogiese «una solución fundada en detrimento de otra solución fundamentada en mejores razones». Un juez –sigue señalando este autor– que no escoge la solución mejor, pudiendo hacerlo, se comporta con una descarada arbitrariedad. Por eso, el juez está obligado a presentar su opción como la mejor de las posibles ⁷¹.

Cierto es que no hay en nuestro ordenamiento jurídico una eficacia del precedente jurisprudencial semejante a la derivada de la doctrina del *stare decisis* anglosajona, por lo que los Tribunales –también, como no, el Supremo– pueden variar su interpretación del Derecho –siempre y cuando tal variación, como hemos señalado, no resulte arbitraria o ilógica–, posibilitando así la evolución diacrónica de la jurisprudencia. Pero conviene no echar en saco roto que el ordenamiento jurídico (y de ello son buena prueba tanto la Ley de Enjuiciamiento Civil como la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) ha introducido la vinculación del Tribunal Supremo a su doctrina precedente, no en el momento de resolver sobre la aplicación de la ley, sino en la fase de admisión del propio recurso de casación, pretendiendo el logro así de una mayor objetividad en la configuración del interés casacional y conjurando de paso el peligro de la incertidumbre a la hora de determinar la procedencia del recurso.

Con ello lo que pretendo señalar es que la existencia de un primer pronunciamiento del Tribunal Supremo es suficiente para fijar la argumentación correcta a los efectos de permitir la posterior admisión del recurso de casación por contradicción con este sentir jurisprudencial, sin perjuicio de que la función atinente al adecuado complemento del ordenamiento jurídico solo quede culminada por medio de una jurisprudencia reiterada ⁷². En tal sentido, el precedente puede tener, y de hecho tiene, una notable influencia en la decisión futura que pueda adoptarse, y siendo siempre posible un cambio de argumentación, lo normal es que este no se produzca, sobre todo si ese precedente ancla su razonamiento en principios fundamentales del Tratado cuya fuerza y vigencia son constantemente recordadas por el TJCE.

igualdad en la Ley, sino también la igualdad en la aplicación de la Ley, lo que implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considera que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable». También la STC 161/1989, de 16 de octubre, señala a estos efectos que «el cambio de criterio en la interpretación de las normas es legítimo, contemplado desde la perspectiva del principio de igualdad, siempre que sea razonado, razonable y consistente, esto es, mantenido una vez que se adopta con un mínimo de continuidad, requisitos todos que pueden resumirse en la exigencia de que el cambio no sea arbitrario. El cambio que significa solo una ruptura ocasional en una línea mantenida antes como después de la decisión divergente ha de ser tachado necesariamente de arbitrario, esto es, adoptado en atención a consideraciones o circunstancias que por no ser peculiares o características del caso en cuestión en relación con otros, no debieron ser tomadas en cuenta en aquel, si no lo fueron en estos» (en idéntico sentido las SSTC 25/1999, de 8 de marzo; 111/2001, de 7 de mayo, o 102/2000, de 10 de abril). Una consecuencia inmediata de todo lo anterior es que el cambio de criterio veleidoso del precedente permitiría recurrir en amparo por violación del principio de igualdad (en este sentido la STC 193/2001, de 1 de octubre).

⁷¹ *La motivación...*, *op. cit.* pág. 131.

⁷² Extremo este que no tardará en producirse, pues sobre la STSJ de Canarias de 14 de julio de 2006 (de la cual hemos extractado líneas arriba su errónea argumentación) pesa otro recurso de casación para unificación de doctrina donde la empresa recurrente opone como correcta la tesis mantenida tradicionalmente por el TSJ de la Rioja y ahora por el propio Tribunal Supremo.