



EDITORIAL

■ La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

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

Aunque se trata de una sola sentencia, y no tenemos noticia de que su doctrina haya sido reiterada posteriormente, muy posiblemente el criterio ahora establecido prevalecerá en el futuro, pues la extensa argumentación de la sentencia, que no ha sido objeto de ningún voto particular, y la favorable acogida que le ha dispensado la doctrina nos da motivo para pensar así.

Con la finalidad de examinar el contenido de este pronunciamiento, y de los temas que deja planteados de cara a exponer los efectos que se derivan del mismo, vamos a comenzar por el resumen de los hechos y de la cuestión que se somete a juicio de la Sala procurando en todo momento ajustarnos a la literalidad de la sentencia cuyo contenido hemos reproducido en el número 80 de esta misma revista.

a) El planteamiento del problema.

En el supuesto enjuiciado, la Administración había denegado al contribuyente el derecho a recuperar las cuotas correspondientes al IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio de 1993. En tal periodo se había producido un exceso de cuotas, que al no poder ser compensado en el mismo ejercicio, pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de compensación en futuros ejercicios. Ello debido a que, posiblemente por un error involuntario, el contribuyente persiguió la opción de compensación en lugar de haber procedido a solicitar la devolución del exceso de cuotas a compensar en el último ejercicio habilitado.

“La Hacienda pública –resume la sentencia– consideraba imposible recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualesquiera de las opciones legales (compensación o devolución de cuotas),

declarando caducado el derecho a deducir las precitadas cuotas por haber transcurrido cinco años desde su nacimiento (1993-1998), sin que el contribuyente lo hubiera ejercido según marca la normativa "ad hoc" (Fto. Jur. 1º)

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

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

Así se desprende del art. 99.5 LIVA cuando dice: *"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"*. Asimismo, en el artículo 115, se dispone que: *"Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año."*

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

De ahí las razones en que se amparaba la posición de la Administración y lo que se sostenía por algunos tribunales de justicia, como sería el caso del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, en sentencia de 25 de Febrero de 2008 (rec. 388/2004. Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica) que declaraba la improcedencia

de la deducción de las cuotas soportadas en el 1º y 2º trimestre del año 1996, practicada a finales del año 2000, puesto que el derecho caducó transcurridos cuatro años. Sin que tampoco procediera su devolución, puesto que el contribuyente debía haberlo solicitado en el final del ejercicio en el que soportó la cuota que da origen a la devolución.

En concreto, la oposición a la pretensión del recurrente, sostenida por el abogado del Estado, no hacía otra cosa que defender lo que ha sido el criterio de la Administración al interpretar los preceptos antes citados:

- En primer lugar, la existencia de un plazo legal de caducidad, no susceptible por tanto de interrupción, para el ejercicio del derecho de deducción, plazo de cuatro años, contados desde la fecha de la declaración-liquidación en la que se originó el exceso cuya devolución instaba el contribuyente.
- Y, en segundo término, el carácter excluyente de las vías posibles legalmente para ejercitar el derecho a la recuperación de las cuotas soportadas en exceso sobre las devengadas: la compensación o la devolución. De suerte que, hecha la opción por la compensación, no cabía, alternativa o sucesivamente, acudir a la otra: la devolución.

b) Las previsiones del Derecho comunitario

Una vez fijados los términos del conflicto, la sentencia, como no podía ser de otro modo, se introduce en el ordenamiento comunitario para exponer el marco al que ha de sujetarse la legislación española y su interpretación.

Del examen de la Sexta Directiva, el Tribunal cita la Directiva Comunitaria (77/388/CEE) en su artículo 17 –hoy citaríamos el art. 183 y otros de la Directiva 112–, deduce la sentencia un conjunto de ideas fundamentales para su argumentación, que son las siguientes:

- El derecho a la deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.
- Si, durante un periodo impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción, la norma comunitaria prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución “según las modalidades por ellos fijadas”.
- Esta previsión deja a los Estados miembros un margen de maniobra para establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA. Pero, este margen no permite regulaciones que lesionen el principio de neutralidad que ha de ser respetado, de forma que se haga recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.
- Por tanto, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA.

En principio, podemos por tanto admitir que, dentro de las “modalidades” a establecer por los Estados, se fije un plazo de caducidad para obtener la recuperación de las cuotas soportadas en exceso, pues la seguridad jurídica –principio acogido reiteradamente por el TJCE– lo exige. Es más, tal condicionamiento se legitimaría en la propia vigencia de las potestades administrativas de comprobación, las cuales también están sometidas a plazo en cuanto a su ejercicio. Pero, en todo caso, tal restricción al derecho del sujeto pasivo debería ser proporcionada a la finalidad perseguida por la norma: admitir el control administrativo de las declaraciones-liquidaciones del impuesto. Al respecto hemos de recordar –siguiendo a J. Martín Fernández y J. Rodríguez Márquez– que una cuestión semejante a la que ahora se plantea, se ha suscitado recientemente ante el TJCE (Asuntos C-95/07 y C-96/07), y resuelto en la sentencia de 8 de mayo de 2008 declarando que la deducción del impuesto debe ser reconocida incluso cuando el contribuyente hubiera desconocido algunas exigencias formales, siempre que tenga materialmente derecho a ello (Véase también, sobre cuestiones que hemos tratado, la decisión del tribunal de 16 de abril de 2008, Club Náutico de Gran Canaria (C-186/07)).

c) La posición del Tribunal frente a los criterios interpretativos sostenidos por la Administración

Habíamos resumido anteriormente la posición de la Administración en dos argumentos principales: a) el contribuyente, para recuperar los excesos de IVA soportados, ha de optar entre las dos vías que le otorga la Ley: compensación o devolución. Tales vías no son alternativas; b) el derecho a la deducción está sujeto a un plazo de caducidad, y la devolución condicionada a que su ejercicio se produzca en el plazo fijado en la Ley. “*Es decir –dirá el Tribunal–, no puede el sujeto pasivo optar por compensar durante los cinco años siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso soportado sobre el devengado y pretender, una vez que no ejerció la opción en plazo, optar alternatively por la devolución del saldo diferencial a la finalización del año natural dentro del que concluyó el plazo de caducidad, o pretender que sea la Administración quien, de oficio, proceda a la devolución del exceso una vez concluido el plazo de caducidad*”.

Pues bien, frente a estos criterios, la doctrina del Tribunal va a ser la siguiente.

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

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El suje-

to pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

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

Y tal criterio no es enteramente nuevo, pues la doctrina había criticado la solución legislativa —en la interpretación administrativa— señalando que, con ello, se exige al contribuyente conocer de antemano cuáles serán las posibilidades para obtener la compensación en el futuro, pues iniciada esta vía, pierde, o puede perder, la opción por la devolución. Si a ello se añade el hecho de que las devoluciones suelen ir seguidas de una comprobación administrativa, la situación actual es que normalmente los contribuyentes acuden masivamente a la compensación, lo que puede provocar, ante su imposibilidad en el futuro, la no recuperación del exceso de cuotas soportadas (F. Pérez Royo “Cuestiones que plantean ciertas prácticas en el ámbito de las devoluciones en el IVA” y N. Díaz Ravn “La devolución del IVA y el Convenio Europeo de Derechos Humanos”) y con ello, la contravención de la neutralidad del Impuesto.

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

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

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

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

En resumen, para el Tribunal, la conclusión es que el derecho de crédito que se ha gene-

rado y cuyo contenido es el exceso de cuotas soportadas no compensadas, existe y no ha decaído, sino que tiene una vigencia de cuatro años, plazo de que debe entenderse de prescripción.

Ante estas afirmaciones, cabe plantearse si la posición de la sentencia se inscribe en la idea de que el plazo fijado en el art. 100 de la LIVA debe ser entendido como plazo de prescripción -idea que fue defendida por R. Falcón (QF n° 8. 2002)- y que a juicio de varios autores resolvería mejor los problemas suscitados, pues, a nuestro juicio, ciertamente, debemos decir, que la "caducidad" establecida en el art. 100 de la LIVA, es atípica, ya que en ocasiones la propia Ley admite su interrupción, y, por otra parte, que no es adecuado técnicamente establecer plazos de caducidad para los derechos, sino para el ejercicio de las acciones -lo que también podría explicar la tesis defendida por la Sala al considerar que caducaron las acciones para compensar los excesos, pero que ello, no supone la prescripción del derecho de crédito existente a favor del sujeto pasivo-.

Advirtiéndolo además que esta lógica, no siendo contraria a la sentencia, nos permitiría admitir que, si el derecho no ha prescrito y el plazo ha sido interrumpido, las potestades de la Administración para comprobar la veracidad de las declaraciones-liquidaciones tampoco han prescrito. Aunque sobre el tema volveremos enseguida.

d) Cuestiones y argumentos adicionales dados por el Tribunal

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

En esta declaración se viene a emplear una motivación -la del enriquecimiento injusto- que también ha empleado en la sentencia de 5 de marzo de 2008 (y otras anteriores) referentes al doble pago que pudiera derivarse de la comprobación sobre retenciones, de las que dimos noticia en esta misma revista en el número anterior.

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

La segunda cuestión a que se alude en la sentencia es la atinente a la forma en que puede practicarse la devolución, afirmando que *"Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se*

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

Con ello, y sin necesidad de más comentario, nos situamos ya en el ámbito de los efectos de la sentencia.

e) Cuestiones pendientes en la sentencia

La primera cuestión que debe abordarse es la determinación del título y procedimiento que puede seguir el contribuyente para obtener la devolución del exceso de cuotas a que nos venimos refiriendo, pues el Tribunal nada menciona al respecto.

A nuestro juicio, y siguiendo el dictado de la Ley General Tributaria, es indudable que no se trata de devolver un ingreso indebido, pues ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente fue “indebido”. De ahí que, según el art. 31 de la citada Ley, el procedimiento a seguir sea el establecido en la normativa de cada tributo, lo que nos llevaría a los artículos 115 y siguientes de la LIVA.

Pues bien, a este fin, nos encontramos con que estas disposiciones no están previstas para este caso, sino para situaciones en que la devolución se origina a consecuencia de una declaración-autoliquidación, lo que sucede también en los artículos 122 y siguientes del RGIAT (RD1065/2007), aunque con mayor flexibilidad en éste último. De ahí que el contribuyente podría dirigirse a la Administración mediante una solicitud de devolución –justificando su crédito– y dejando que sea ésta quien califique el escrito a los efectos correspondientes, pero sin que tal calificación permita desechar la pretensión sin dictar resolución en cuanto al fondo.

Ante el estado de cosas que hemos señalado, encontramos asimismo que, las disposiciones que regulan la materia están contemplando, en cualquier caso, que, recibida la solicitud de devolución, la Administración pueda poner en funcionamiento sus potestades de comprobación, dentro del procedimiento, pues parten o presuponen la co-vigencia del derecho a la devolución y de las potestades comprobadoras tendentes a verificar la existencia del derecho, su titularidad, etc., pudiendo concluir tanto con el inicio de otro procedimiento de comprobación o inspección –nos remitimos al trabajo de F. Pérez Royo ya citado– y, en su caso, con una liquidación. Sin embargo, las posiciones sostenidas por quienes se han ocupado del tema vienen a señalar que las facultades de comprobación administrativa son solamente las que se derivan del artículo 106.4 de la LGT (“Normas sobre medios y valoración de la prueba”) donde se establece: “4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía

de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales." Es decir, en términos de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de marzo de 2008 (RTT nº 81), la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración ya no podría ajustar sus actuaciones a las previsiones de la normativa más arriba citada, sino limitarlas a solicitar al interesado la justificación documental a que ahora hacemos referencia.

En términos muy resumidos la cuestión es decidir si el derecho a la recuperación del exceso no compensado al provenir de ejercicios ya prescritos impide a la Administración toda comprobación más allá de su constatación, o si, al contrario, pueden entrar en juego y en plenitud las facultades de comprobación que ha previsto el ordenamiento para tributos no prescritos, pues si estamos en presencia de un derecho al reembolso, derivado de la normativa del IVA, tales son las potestades que se atribuyen a la Administración.

A nuestro juicio, la solución no es sencilla. Menos aún, cuando el texto de la expresión empleada por el Tribunal en la sentencia comentada dice: "*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*". Ciertamente, conocer el significado de esta parte de la sentencia no es fácil, y será deseable que sea el propio Tribunal quien lo concrete, pues de ello depende la solución que se adopte frente al problema expuesto, tanto en lo que afecta al título que puede esgrimir el contribuyente para pedir, como en lo que respecta al régimen aplicable al procedimiento que se inicia con su solicitud. Esperemos que ello ocurra cuando se consolide este criterio en una o varias sentencias posteriores que sienten jurisprudencia. Por ello, se entenderá que no nos hayamos pronunciado sobre la naturaleza de la solicitud que los contribuyentes deberán dirigir a la Administración instando la devolución cuando se encuentren en el supuesto al que se refiere la sentencia ahora comentada. ■