



## JURISPRUDENCIA

### ■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.<sup>a</sup>)**

■ Sentencia de 4 de julio de 2007

■ **Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo**

#### **IVA. Resarcimiento de las cuotas soportadas una vez transcurrido el plazo de caducidad: devolución-compensación.**

Se debatía sobre la forma en que los sujetos pueden resarcirse de las cuotas soportadas del IVA, dentro de las posibilidades establecidas en la Ley del Impuesto, optando por la devolución o por la compensación. Especialmente complejo de resolver resultaba el caso en que, hecha la opción por la compensación, hubiese transcurrido el plazo de caducidad sin poderla efectuar.

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

Sobre el mismo asunto se pronuncia recientemente el TEAC, en Resolución para la Unificación de criterio, pero con matices respecto de lo afirmado por el Alto Tribunal, razón que nos exige que recojamos esta resolución a continuación de la sentencia del Supremo.

#### **Fundamentos de Derecho**

*Primero.-* ... Se denegaba en el supuesto de autos el derecho de la entidad fiscal recurrente a recuperar determinadas cuotas correspondientes a un IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio de 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 periodo 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 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»...

*Tercero.*- 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.

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

*Cuarto.*- 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.

- a) Del art. 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. ...
- b) ... 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. ...

- c) Si, durante un periodo impositivo... el sujeto pasivo no puede efectuar ... la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el art. 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el apartado 4 del propio precepto prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.
- d) Del propio tenor del art. 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos «según las modalidades por ellos fijadas», se deduce que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA.
- e) No obstante ... 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.

*Quinto.*- El art. 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, dispone: ...

Conforme señala el art. 115, apartado primero, de la Ley 37/1992, que regula el régimen general de devoluciones del IVA, como consecuencia de la mecánica del propio impuesto «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».

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

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

La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anterior-

res y no solicitar la «devolución» en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

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

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la «compensación» por transcurso del plazo fijado, la Administración debe «devolver» al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

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.

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.