



Roj: **STS 4832/2013** - ECLI: **ES:TS:2013:4832**

Id Cendoj: **28079130022013100921**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/09/2013**

Nº de Recurso: **4348/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 16471/2012,**
STS 4832/2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Septiembre de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en Sección por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. **4348/2012** ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad JULLIT y JULLIT S.L., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia núm. 1127/2012 dictada, con fecha 27 de abril de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 1175/2009, en relación con liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, *ejercicio 2006* y cuantía de 43.990,51 euros.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 13 de mayo de 2008 la Administración de Vélez-Málaga de la Agencia Tributaria giró liquidación a la entidad JULLIT y JULLIT S.L. en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2006, confirmada en reposición por acuerdo desestimatorio de 8 de agosto de 2008, que redujo la cantidad resultante a compensar de 120.949,78 euros, consignada por la recurrente en su declaración, a la de 76.959,27 euros, resultado de reducir la cantidad a compensar del ejercicio anterior de 165.701,66 euros a la de 121.711,15 y ello en razón a la caducidad del derecho a deducir al haber transcurrido en aquel ejercicio el plazo de cuatro años establecido para ello.

SEGUNDO.- Contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación de la Administración de la Agencia Tributaria en Vélez-Málaga la entidad JULLIT y JULLIT S.L. promovió reclamación económico-administrativa nº 29/459208 (MA 002) ante el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía, Sala de Málaga, que, en resolución de 24 de septiembre de 2009, acordó desestimar la reclamación y confirmar el acuerdo impugnado.

TERCERO.- Contra la resolución del TEAR de Andalucía con sede en Málaga JULLIT y JULLIT S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga, que fue turnado a la Sección Tercera y resuelto en sentencia núm. 1127/2012 de 27 de abril de 2012, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: PRIMERO. Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad Jullit y Jullit S.L., contra la resolución de 24 de septiembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se desestimó íntegramente la reclamación número 4592/2008, interpuesta en relación con liquidación girada en concepto



de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2006.- SEGUNDO. No hacer expresa declaración sobre el pago de las costas causadas en el presente recurso".

CUARTO.- Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de JULLIT y JULLIT S.L. interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo" que ha sido tramitado, procesalmente, conforme a las prescripciones legales. Formuladas, como parte recurrida, sus alegaciones de oposición por el Abogado del Estado, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 18 de septiembre de 2013, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y fallo, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de 27 de abril de 2012, dictada en el recurso núm. 1175/2009 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por la que se desestimó el recurso instado por la entidad JULLIT y JULLIT S.L. El citado recurso había sido promovido por la misma sociedad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía –Sala de Málaga– de 24 de septiembre de 2009, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida contra la resolución de 8 de agosto de 2008 del Administrador de la Agencia Tributaria en Vélez-Málaga que confirmó en reposición la resolución del propio Administrador de 24 de marzo de 2008 en relación con la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2006.

SEGUNDO.- El recurso de casación para la unificación de doctrina exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna.

TERCERO.- 1. En la *liquidación provisional* practicada por la *Administración de Vélez- Málaga* por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, se hacía constar que como consecuencia de la liquidación realizada por la Administración resultaba una cuota a compensar de 77.777,80 euros, lo que suponía una minoración de 43.171,98 euros en relación con el saldo a compensar declarado.

En los Fundamentos de Derecho que motivan la resolución se hacía constar que la compensación de cuotas del ejercicio anterior era incorrecta al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado cinco, de la Ley 37/1992 y que se disminuía la cantidad a compensar de periodos anteriores en el importe de 43.171,98 euros al haber caducado el derecho a su deducción por haberse excedido el plazo de cuatro años



sin ejercer la solicitud de devolución. En el cuarto trimestre de 2006 ha caducado esa cantidad que procede del cuarto trimestre de 2001.

2. La resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, de 24 de septiembre de 2009, que confirmó la liquidación practicada por la Administración de Vélez-Málaga, justificó el sentido de su resolución diciendo que "el derecho a compensar el exceso de cuotas soportadas respecto a las devengadas en cada período de liquidación es de cuatro años a contar desde la presentación de la declaración-liquidación en que se originó dicho exceso, con lo cual la actuación de la Administración eliminando la compensación en el 4º trimestre de 2006 (presentada en enero de 2007) es correcta al haber transcurrido más de 4 años y haber caducado el derecho, puesto que la interesada pudo ejercitar su derecho por primera vez en la declaración-liquidación correspondiente al 4º trimestre de 2002, luego puede hacerlo por última vez en la del 3er. trimestre de 2006 y no en la del 4º trimestre de 2006 porque excedería del plazo de caducidad de 4 años. Por ello, debemos desestimar su pretensión no permitiéndole compensar en la declaración-liquidación del 4º trimestre de 2006 el saldo a compensar declarado en las declaraciones-liquidaciones anteriores al cuarto trimestre de 2002".

3. La sentencia de la Sala de la Jurisdicción de Málaga de 27 de abril de 2012, objeto del presente recurso, después de transcribir el contenido del artículo 99, apartados 3 y 5, decía que "de tales preceptos podría extraerse la posibilidad, a fin de generar nuevas partidas compensables, de no compensar los excesos padecidos en los períodos en los que existió dicho exceso (con resultado a compensar o devolver), en el caso los ejercicios 2002 a 2004, conservándose su utilización para aquellos otros posteriores, en los que el impuesto soportado no superaría al repercutido o devengado (con resultado a pagar), es decir, a partir del año 2005, lo que, según se afirma, supondría que el derecho a compensar habría surgido en ese momento, en el cual, pues, se iniciaría el cómputo del plazo de caducidad que la ley le asigna".

Esta posibilidad, sin embargo, no resulta acorde al funcionamiento del tributo dispuesto por el Legislador a través de los mecanismos de deducción y compensación-devolución contemplados por aquel artículo 99 de la Ley 37/1992, al contemplar claramente la posibilidad de compensar el exceso de soportado respecto del devengado, pero siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración liquidación en que se origine dicho exceso..", es decir, se apliquen o no aquellas compensaciones en unos u otros períodos, el plazo en cuestión se contará desde que se produjo el exceso que dé lugar a la posible compensación".

Ante la invocación por la recurrente de la aplicación a su favor de la doctrina que este Tribunal Supremo mantuvo en su sentencia de 4 de julio de 2007 (cas. para la unif. de doctr. nº 96/2002), la sentencia recurrida sostiene que la tesis de la referida sentencia "viene referida exclusivamente al cómputo del plazo de caducidad asignado al derecho a obtener la devolución del tributo, y no al fijado a la deducción de los excesos soportados en cada ejercicio, que ahora se trata, apreciación que bastaría para descartar cualquier incidencia de aquella tesis jurisprudencial en la resolución del presente supuesto, rechazo que, por si ello no bastara, se refuerza precisamente con el fundamento que aquella tesis encuentra en la existencia de plazo de caducidad del derecho a deducir, al que se anuda la necesidad de habilitar el posterior inicio del derecho a obtener la devolución".

CUARTO.- La pretensión de la recurrente es que se declare que 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.

La recurrente recuerda los hechos origen de la sentencia que recurre, que parten de una reclamación efectuada frente a una liquidación de la Administración Tributaria de Vélez Málaga de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto del IVA del ejercicio 2006, por el que se redujo la cantidad a compensar de 120.949,78 €, consignada por JULLIT y JULLIT en su declaración, a la de 76.959,27 €, resultando de reducir la cantidad a compensar del ejercicio anterior de 165.701,66 € a la de 121.711,15 € y ello a su vez en razón de la caducidad del derecho a deducir, al haberse excedido el plazo de cuatro años sin ejercer la solicitud de devolución y por lo que se consideraba caducado, en el primer trimestre de 2006, la suma de 43.171,98 € procedente del cuarto trimestre de 2001.

La recurrente invoca como sentencias contradictorias con la que recurre la sentencia de esta Sala y Sección de 5 de abril de 2011 (cas. núm. 2549/2006), la sentencia de 10 de junio de 2010 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. 540/2008) y la sentencia de 27 de marzo de 2012 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (rec. 6/2008).

En aplicación de la doctrina reflejada en las sentencias de contraste, la recurrente solicita la devolución de las cuotas cuya compensación no se ha sido permitido.



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

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

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

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

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

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

Así se desprende del artículo 99.5 de la LIVA : *"Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo 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 fue el caso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, que, en sentencia de 25 de febrero de 2008 (rec. 388/2004), declaró la improcedencia de la deducción de las cuotas soportadas en el primero y segundo trimestre del año 1996, practicada a finales del año 2000, puesto que el derecho caducó transcurridos cuatro años, sin que tampoco procediera su devolución, puesto que el contribuyente debía haberlo solicitado al final del ejercicio en el que soportó la cuota que dió origen a la devolución.



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

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

- Existencia de un plazo legal de caducidad, no susceptible por tanto de interrupción, para el ejercicio del derecho de deducción (5 años, ahora cuatro, contados desde la fecha de la declaración-liquidación en la que se originara tal exceso).
- Carácter excluyente de las vías posibles para actuar el derecho anterior: compensación o devolución. De modo que, seguida una, no cabe, alternativa o sucesivamente, acudir a la otra.
- En consecuencia, improcedencia de reconocer al contribuyente un derecho a devolución de cuotas para cuya compensación –en su caso, previamente intentada– ha vencido el plazo legal.

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

- a) Del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.
- b) Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta **neutralidad** con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que han gravado las operaciones anteriores.
- c) Si, durante un periodo impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el art. 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el apartado 4 del propio precepto prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.
- d) Del propio tenor del art. 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos "según las modalidades por ellos fijadas", se deduce que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA.
- e) No obstante, ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio de neutralidad haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.



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

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

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

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

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

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

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

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

Tal criterio no era enteramente nuevo, pues la doctrina había criticado la solución legislativa, señalando que, con ello, se exige al contribuyente conocer de antemano 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 era que normalmente los contribuyentes acuden masivamente a la compensación, lo que puede provocar, ante su imposibilidad en el futuro, la no recuperación del exceso de cuotas soportadas y con ello la contravención de la neutralidad del Impuesto.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

La segunda cuestión a que se aludía en la sentencia era la atinente a la forma en que podía practicarse la devolución, afirmando que *"como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte".*

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

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



pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales".

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

En términos de la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 2008, la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración debería limitarse en sus actuaciones a solicitar al interesado la justificación documental a que hemos hecho referencia.

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

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

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

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad JULLIT y JULLIT S.A. contra la sentencia dictada con fecha 27 de abril de 2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga, sentencia que casamos y anulamos y en su lugar estimamos la demanda interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, sin hacer pronunciamiento en las costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.