

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ027587

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 4 de julio de 2007**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 96/2002***SUMARIO:**

IVA. Deducciones. Caducidad del derecho a la deducción. *Carácter no excluyente de los medios de recuperación del IVA soportado: compensación y devolución.* No se admite el recurso de casación para la unificación de doctrina promovido por la Administración General del Estado, al entenderse que las posibilidades de compensación o devolución del IVA soportado han de operar de modo alternativo. Así, aunque el sujeto pasivo del Impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes al período 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. Por todo ello, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, es obligado concluir 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. En definitiva, 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 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. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de La Rioja, de 21 de noviembre de 2001, recurso n.º 83/2000 (NFJ012466), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 98, 99 y 115.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 18.4.

PONENTE:*Don Juan Gonzalo Martínez Micó.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a cuatro de julio de dos mil siete.

Visto el presente recurso de casación para la Unificación de doctrina que con el núm. 96/2002 ante esta Sala Tercera, Sección Segunda, pende de resolución, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 21 de noviembre de 2001, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 83/2000. Han comparecido como parte recurrida D. E... y otros, representados por Procurador y dirigidos por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

1. Con fecha 28 de diciembre de 1999, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja dictó resolución en el expediente n.º 663/1999, parcialmente estimatoria de la reclamación interpuesta por D. E... y otros contra la liquidación provisional practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Administración de la A.E.A.T. de Calahorra en el expediente núm. NÚM000 por el concepto impositivo Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período 1998, en cuya virtud se procedía a minorar en 3.662.530 ptas. el saldo a compensar que

presentaba la autoliquidación practicada por D. E... y otros, resultando un saldo a compensar, tras la práctica de la meritada liquidación provisional, de 241.957 ptas.

2. Por Acuerdo de 19 de octubre de 1999 la Administración en Calahorra de la A.E.A.T. impuso a D. E... y otros sanción de 549.379 ptas. por infracción grave consistente en «determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir o a compensar en la cuota de declaraciones futuras» por importe de 3.662.530 ptas.

La Resolución de 28 de diciembre de 1999 del TEAR de La Rioja confirmó la actuación de la Administración en relación con la inadmisión de la posibilidad de compensación o devolución de las cuotas soportadas y anuló la sanción impuesta.

Segundo.

Contra la resolución del TEAR de La Rioja, de fecha 28 de diciembre de 1999, dictada en el expediente n.º 663/1999, la entidad fiscal D. E... y otros interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja que, con fecha 21 de noviembre de 2001, dictó sentencia cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: En virtud de todo lo expuesto, fallamos que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto -a nombre de la entidad fiscal D. E... y otros- contra el acto impugnado en este proceso; y con estimación de las pretensiones que, respecto a él, deduce la demanda, consideramos que el acto impugnado no se ajusta a Derecho y procedemos a su anulación declarando su derecho a obtener la devolución del saldo de IVA existente a su favor a 31 de diciembre de 1998, por importe de 3.904.487 ptas. Sin imposición de costas.

Tercero.

Contra la citada sentencia la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso directamente ante el Tribunal *a quo* el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, que ha sido tramitado, procesalmente, conforme a las prescripciones legales y, formalizada por la representación de la parte recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 5 de junio de 2007, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

A juicio de la Sala de instancia, la cuestión nuclear de la litis es el ejercicio del derecho a la deducción o compensación de cuotas del IVA que regula el Título VIII -Deducciones y devoluciones-, Capítulo I -Deducciones- de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en concreto los arts. 98 y 99, desarrollados por los arts. 27 a 32 del Reglamento del IVA aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Título VII, Capítulos I y II).

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 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 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*.

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).

La deducción tiene determinados requisitos para su aplicación en el tiempo (98 LIVA), el cual es de cinco años desde que nació el derecho a ella. Se cohonestaba con lo anterior, lo establecido para el caso de que en la declaración-liquidación de un período las deducciones superen a las cuotas devengadas, pudiendo entonces el sujeto pasivo, en cuanto a ese exceso, optar por una de las alternativas siguientes:

a) Compensarlo en las declaraciones-liquidaciones posteriores, con un plazo máximo de cinco años contados a partir de la declaración-liquidación que originó el exceso.

b) Solicitar la devolución del exceso por el procedimiento previsto en la LIVA, art. 115 a 119, y RIVA, arts. 29 a 32 y 71.2.

Para el caso de solicitar la devolución, se tiene derecho a solicitar la devolución del saldo de su cuota existente a 31 de diciembre de cada año. Esta solicitud debe formularse a través de la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año, tal como prevé el art. 115 de la LIVA.

Lo acabado de exponer 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; si el resultado de la liquidación es a favor del sujeto pasivo, no puede decirse, con carácter general, cual 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 de admitir la voluntad del sujeto de compensar o solicitar la devolución de cuotas para la recuperación de 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 de crédito, cuya renuncia debería ser expresa.

Sentado lo anterior, del análisis del expediente administrativo la Sala de instancia deduce que, con independencia de admitir o no la teoría del error en el método elegido para la recuperación de las cuotas devengadas en el ejercicio de 1993, resulta palmaria la voluntad del actor de obtener para sí dichas cuotas y, además, según la prueba pericial contable realizada por perito insaculado (Sr. S. H... G..., Auditor-Censor Jurado de Cuentas), los IVAs soportados por el actor durante el período 1994-1998 ascendían a 1.316.771 ptas. y no llegaron a deducirse de forma efectiva en el período indicado; 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 por importe de 1.356.567 ptas.

A partir de lo anterior, la Sala de instancia entiende perfectamente vigente y aplicable a este supuesto el principio general de que el mero incumplimiento de deberes formales no implica la renuncia a derechos subjetivos. No le ofrece dudas a la Sala 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.

Además, a juicio de la Sala de instancia, hay que tener en cuenta que en la mecánica deductiva de la normativa del IVA vigente, no se exige, como hacía la anterior (cfr. Real Decreto 2028/1985, por el que se aprobó el antiguo Reglamento del I.V.A. art. 65.5), el seguir un orden cronológico para deducir los excesos de cuotas (compensar) en las declaraciones-liquidaciones posteriores, aunque sí 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.

Segundo.

Funda el Abogado del Estado el presente recurso en la contradicción existente entre la tesis o doctrina contenidas en la sentencia dictada por la Sala sentenciadora en este caso y las propias de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria -Sala de lo Contencioso-Administrativo- de fecha 21 de noviembre de 2000, cuyo testimonio de firmeza se aporta.

Los supuestos de hecho en los que se aplica la norma son, en ambas sentencias, idénticos. En efecto:

- Se trata de la aplicación, en ambos casos, del régimen sustantivo de prescripción con ocasión de la reforma en cuanto al plazo -que pasa de 5 a 4 años- por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 24), por la que se modifica la Ley General Tributaria -LGT- en este aspecto (art. 64).

- En ambos supuestos, el contribuyente de cuya obligación tributaria se trata se encuentra en idéntica situación, al tratarse de casos de práctica de deducción del IVA por aplicación del art. 99 y concordantes de la LIVA. Más específicamente, previo intento infructuoso de compensación, se pretende en ambos casos el reconocimiento del derecho a la devolución de cuotas soportadas en exceso una vez caducado el derecho a deducirlas.

- Se contemplan dos criterios diferentes en cuanto a la aplicación y operatividad del derecho de deducción de cuotas soportadas de IVA: en concreto, en cuanto a la posibilidad de solicitar y obtener la devolución de cuotas soportadas en exceso más allá del plazo de 5 años que, como de caducidad, fija la Ley reguladora del citado tributo para efectuar la deducción de aquéllas. En ambos supuestos, previo intento infructuoso de obtener compensación de tales cuotas.

Expuesto lo que antecede, la Abogacía del Estado considera errónea la aplicación normativa efectuada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja recurrida y, por contra, acertada la de la Sala homónima del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria que se invoca como término de comparación, al efectuar una interpretación correcta del instituto de la caducidad del derecho a la deducción de cuotas soportadas de IVA por el sujeto pasivo.

La resolución judicial que se combate incurre en una interpretación lesiva y errónea del régimen establecido en el art. 99, en relación con el 100 y el 115 de la LIVA, desconociendo también de manera total el efecto de caducidad del derecho a la deducción de cuotas soportadas en exceso que tiene lugar por transcurso del plazo legalmente establecido para su ejercicio (5 años).

Con arreglo a tales preceptos y de acuerdo con la sentencia de 21 de noviembre de 2000 de la Sala de la Jurisdicción de Cantabria que se invoca como contradictoria, el Abogado del Estado llega a las siguientes premisas:

- Existencia de un plazo legal de caducidad, no susceptible por tanto de interrupción, para el ejercicio del derecho de deducción (5 años, 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.

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 período, 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 período del mismo, entre la devolución del saldo a su favor o la compensación del mismo en períodos 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-; es decir, no puede el sujeto pasivo optar por compensar durante los cinco años siguientes a aquel período 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.

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 (asunto C-78/2000; aps. 28 a 34).

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. 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 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 período 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) 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:

«Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. (...)

Tres. El derecho a la deducción sólo 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, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho (después de la modificación operada por el art. 6.º de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social, el plazo es de cuatro años).

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 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.»

Añadiendo el art. 100 de la Ley 37/1992, en su párrafo primero, que:

«El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el art. 99 de esta Ley.»

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.

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 éstos 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 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 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 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 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 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.

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 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 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.

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.

Séptimo.

Por cuanto acaba de razonarse, procede la desestimación del recurso, con la imposición de costas que deriva del mandato contenido en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, sin que, en ningún caso, la cuantía de los honorarios del Letrado de la parte recurrida exceda de los 900 euros.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 21 de noviembre del año 2001, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en el recurso de dicho orden jurisdicción núm. 83/2000, con la consiguiente imposición de las costas causadas en este recurso a la citada parte recurrente, con el límite consignado en el último de los Fundamentos de Derecho.

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 Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Juan Gonzalo Martínez Micó, Emilio Frías Ponce, Manuel Martín Timón y Jaime Rouanet Moscardó. Rubricados.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado-Ponente de la misma, D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.