

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063602

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA*Sentencia 425/2016, de 1 de junio de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2001/2012***SUMARIO:**

IVA. Deducciones. Caducidad del derecho a la deducción. *Carácter no excluyente de los medios de recuperación del IVA soportado: compensación y devolución.* El Tribunal Supremo en su STS de 4 de julio de 2007, recurso n.º 96/2002 (NFJ027587) afirmó que de acuerdo con la Sexta Directiva que consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado, 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 lo que una vez transcurrido el plazo de cinco años (actualmente cuatro) 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. Este criterio fue respaldado por la STS de 20 de septiembre de 2013, recurso n.º 4348/2012 (NFJ052359) y la STJCE, de 25 de octubre de 2001, Asunto n.º C-78/00 (NFJ011215) recuerda que 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, el Tribunal Supremo ha reiterado que el vencimiento del plazo de caducidad previsto en el art. 100 Ley IVA 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 y el IVA perdería su pretendido carácter neutral. Por ello deben anularse las resoluciones impugnadas y procede reconocer la pretensión devolutoria ejercitada por la entidad recurrente [Vid., en el mismo sentido, STSJ de la Comunidad Valenciana, de 10 de junio de 2015, recurso nº 2948/2011 (NFJ060193)].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 98, 99, 100 y 115 y ss.

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

PONENTE:*Don Luis Manglano Sada.*

Magistrados:

Don ANTONIO LOPEZ TOMAS

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

SENTENCIA N.º425/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Iltmos. Srs.:

Presidente :

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS .

En la Ciudad de Valencia, a 1 de junio de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo n.º 2001/12, interpuesto por AGRUPACIÓN DE INTERÉS URBANÍSTICO FONTANELLETES, representada por la Procuradora D^a. Elena Gil Bayo, y asistida por el Letrado D. Federico Rodríguez López, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, se emplazó a las partes para que practicaran el trámite de conclusiones y, realizado, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 31 de mayo de dos mil dieciséis, teniendo así lugar.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. LUIS MANGLANO SADA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por AGRUPACIÓN DE INTERÉS URBANÍSTICO FONATANELLETES, contra la resolución de 30-5-2012, desestimatoria de la reclamación 03/5274/10 formulada contra la desestimación del recurso de reposición planteado frente a la resolución de 9-7-2010 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del 4T del IVA de 2009, y consiguiente devolución de la suma de 204.505,50 euros.

Segundo.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes en este proceso se desprende que la sociedad recurrente presentó el 1-2-2010 la autoliquidación del 4T del IVA del ejercicio 2009, con un resultado a devolver de 65.505,50 euros.

Ese mismo día, la AIU actora presentó una solicitud de rectificación del IVA declarado, con la pretensión de que se le devolviera la suma de 204.505,50 euros, correspondiente a las cuotas soportadas en 2004 y 2005 del IVA, que no se habían podido compensar hasta ese momento.

La Administración demandada denegó la solicitud de la recurrente por considerar que su derecho a la deducción pretendida caducó por el transcurso de 4 años, pues las facturas de las que se soportó el IVA correspondían al 4T de 2004 y 1T, 2T, 3T de 2005, con lo que ello supone de no poder deducir los importes del IVA soportados, criterio confirmado por el TEARCV.

La demandante solicita la anulación de los actos impugnados y el reconocimiento de su derecho a la devolución de las cuotas en exceso soportadas en 2004 y 2005, por un importe de 204.505,50 euros, más intereses legales, argumentando la improcedencia de tener por caducado el IVA soportado del que se solicita la devolución, recalcando que solicitó la devolución en el plazo de prescripción nacido tras la caducidad del derecho a compensar, instando dicha devolución por solicitud de 1-2-2010 y en las demás instancias administrativas y jurisdiccionales, siempre con resultado denegatorio.

La Abogacía del Estado solicita la confirmación de los actos cuestionados y la aplicación al supuesto litigioso de los artículos 99 y 115 de la Ley del IVA, alegando que no procede la compensación cuando ha caducado el derecho del contribuyente por el transcurso de los 4 años previstos legalmente, no habiendo interesado la devolución del exceso de cuotas soportadas en tiempo y forma, siendo improcedente su solicitud cuando ya ha caducado el derecho a compensar.

Tercero.

La primera consideración que debemos hacer es que la cuestión planteada en este proceso ya fue resuelta por la STS de 4 de julio de 2007 (recurso de casación para la Unificación de doctrina n.º 96/2002), estableciendo el siguiente criterio (el subrayado es de esta Sala):

" 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 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) 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 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 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.

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 ."

A la vista de esta argumentación del Tribunal Supremo, que analiza de forma pormenorizada la cuestión objeto de debate en este proceso y fija un criterio a seguir, así como teniendo en cuenta sentencias de este Tribunal (la n.º934, de 15-9-2010, dictada en el recurso 2861/2008, la de 14-5-2010, dictada en el recurso 1331/2008 y la n.º422, de 30-9-2013, recurso 841/2010, entre otras muchas), esta Sala considera que asiste la razón a la demandante al estimar que no ha caducado su derecho a la devolución de su saldo favorable del IVA, saldo que solicitó de manera correcta y directa ante la Oficina de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por solicitud de 1-2-2010, todo ello dentro del período de prescripción nacido tras la caducidad de su derecho a compensar, lo que implica que se ejercitó en tiempo y forma su derecho a la devolución ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que debió admitir la devolución de un mayor IVA soportado sobre el repercutido, tras verificar la oportuna comprobación si era el caso.

A mayor abundamiento, y en respaldo a la citada postura de esta Sala, debe mencionarse la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de septiembre de 2013 (rec. cas. núm. 4348/2012), que afronta la cuestión de la caducidad de la compensación del saldo favorable del IVA repercutido y posibilita su devolución, aun cuando esta opción no hubiera sido ejercitada en su momento (en el último período autoliquidado del correspondiente ejercicio fiscal del IVA), explicando lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Q UINTO- 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. n.º96/2002) 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 1.º).

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 la 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 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 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 periodo 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 periodo 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 periodo 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 periodo 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 dio 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 cuales 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 ".

Procederá, pues, estimar el presente recurso contencioso-administrativo, anulando las resoluciones objeto de impugnación, con la consiguiente estimación de la pretensión devolutoria ejercitada por la entidad recurrente, que se cuantifica en la cantidad solicitada de 204.505,50 euros, más los correspondientes intereses legales.

Cuarto.

De conformidad al art. 139.1 de la LJCA, se hace expresa imposición de las costas procesales a la demandada, por haberse estimado el recurso contencioso-administrativo. La cuantía de las costas no sobrepasarán los 1.500 euros en concepto de honorarios de Letrado y de 334,38 euros por los derechos de Procurador, más la Tasa jurisdiccional abonada, en su caso.

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la AGRUPACIÓN DE INTERÉS URBANÍSTICO FONTANELLETES contra la resolución del TEARCV de 30-5-2012, desestimatoria de la reclamación 03/5274/10 planteada contra la denegación por la AEAT de su solicitud de rectificación y devolución del IVA del 4T de 2009.

2. Se anulan y dejan sin efecto los actos impugnados, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

3. Se reconoce el derecho de la AIU actora a la devolución de 204.505,50 euros, más intereses.

4. Se hace expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.