

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083033

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 967/2021, de 6 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 635/2020

#### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. En general. Caducidad del derecho a la deducción. Intereses de demora.** Debe evaluarse la decisión judicial que reconoce al interesado intereses de demora tan sólo desde el momento en que efectivamente ejerció su derecho a compensar el exceso del IVA deducible sobre la cuantía del IVA devengado, y se debe determinar desde qué momento procede reconocer intereses de demora al sujeto pasivo del IVA que no ha podido hacer efectivas las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento de compensación, por exceder de las cuotas devengadas, al haber estado incurso en un procedimiento penal que concluye con sentencia absolutoria firme a su favor: desde que venció el plazo para presentar la autoliquidación en que pudo ejercitar el derecho a la compensación o desde el ejercicio efectivo por el sujeto pasivo de tal derecho. De acuerdo con la doctrina del TS [Vid., STS de 30 de marzo de 2021, recurso n.º 5263/2019 (NFJ081734)] la Sala mantiene la doctrina establecida por la Sala de instancia, en la sentencia que se recurre, debiendo considerarse, como momento desde el que se inicia el cómputo para el devengo de los intereses, la fecha del ejercicio efectivo, por parte de sujeto pasivo (en este caso, la entidad recurrente), del derecho que le correspondía a la devolución del exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas, por el concepto de IVA, no deducido en los periodos anteriores concernidos. Cuando la Administración procede a la regularización de las cuotas deducidas en un ejercicio y dicta la correspondiente liquidación, en el supuesto de que existiera controversia administrativa o judicial, obvio es que la efectiva deducción de esas cuotas está pendiente de la resolución del litigio, pues dicho precepto señala que «el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes», dejando así en suspenso la posibilidad de deducir, extendiendo el plazo para poder hacerlo hasta cuatro años después de la resolución firme. En el régimen de recuperación de cuotas de IVA, si se opta por la compensación, no se producen intereses de demora, pues los citados intereses sólo se devengan cuando se opta por la devolución, y transcurre el plazo legalmente establecido sin que se haya satisfecho el importe de la misma. Como pone de manifiesto la sentencia de instancia, sólo en el ejercicio de 2013 es cuando la recurrente opta por la solicitud de la devolución, que en modo alguno puede considerarse como una solicitud de ingresos indebidos sino del efectivo ejercicio del derecho a la devolución derivada de la normativa propia del tributo concernido (IVA). Es en el ejercicio 2013 ---y no antes--- cuando la entidad recurrente opta por solicitar la devolución, que no es una devolución de ingresos indebidos sino la devolución que resulta de la normativa propia del tributo [Vid., ATS de 16 de julio de 2020, recurso n.º 635/2020 (NFJ078563) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de junio de 2019, recurso n.º 215/2017 (NFJ076414) que se confirma].

#### PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 31.

#### PONENTE:

Don Rafael Fernández Valverde.

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 967/2021

Fecha de sentencia: 06/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 635/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 635/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 635/2020 interpuesto por la entidad WESTERN DIGITAL, S. L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Elisa María Sainz de Baranda Riva y asistida por el letrado don Nicolás García Fernández contra la sentencia 1299/2019, de 19 de junio (ES:TSJCV:2019:4622), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera), dictada en el recurso contencioso administrativo 215/2017, seguido contra resolución de 27 de octubre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso de anulación deducido frente a la resolución de 25 de febrero de 2016, del mismo TEAR, por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa 46/17858/2014, y acumulada (46/18167/2014), y se había estimado en parte la reclamación económico-administrativa acumulada 46/18168/2014 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación y precedentes.*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera) dictó sentencia 1299/2019, de 19 de junio, parcialmente estimatoria del recurso contencioso administrativo 215/2017, seguido a instancia de la entidad WESTERN DIGITAL, S. L. contra resolución de 27 de octubre de 2016 del TEAR de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso de anulación deducido por la misma recurrente frente a la resolución de 25 de febrero de 2016, del mismo TEAR, por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa 46/17858/2014, y acumulada (46/18167/2014), y se había estimado en parte la reclamación económico-administrativa acumulada 46/18168/2014, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Son antecedentes de la anterior sentencia impugnada, los siguientes:

1. Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se inició, en fecha de 2 de junio de 2014, procedimiento de comprobación limitada, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en relación con los ejercicios 2011 (respecto del que resultaba un importe a compensar de 43.953,49 €, lo que implicaba una minoración de 19.716,96 € en relación con el saldo a compensar declarado); 2012 (en el que resultaba un importe a compensar de 43.850,99 €, lo que implicaba una minoración de 19.819,46 € en relación con el saldo a compensar declarado); y 2013 (respecto del que resultaba un importe a compensar de 43.844,60 €, lo que implicaba una minoración de 19.825,85 € en relación con el saldo a compensar declarado); propuestas que resultaron confirmadas mediante liquidación provisional de fecha 4 de julio de 2014, al haberse incumplido en las compensaciones las limitaciones establecidas en el artículo 99.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

En concreto, se admitieron las compensaciones solicitadas procedentes de los ejercicios 2001, 2002 y 2003 (consideradas no prescritas por inicio de procedimiento inspector en 2004, seguido de procedimiento penal concluido con sentencia absolutoria de 17 de octubre de 2013); sin embargo, no se admitieron las procedentes de los ejercicios 2004 y 2005 por considerarse caducadas al no haberle afectado ni el procedimiento de inspección ni el penal posterior.

Impugnadas las liquidaciones en reposición, fue el mismo desestimado por resolución de 15 de noviembre de 2014.

2. Respecto de las liquidaciones provisionales correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 ---en las que no se habían admitido las compensaciones por considerarse las mismas caducadas--- se formularon por la entidad recurrente, en fecha de 14 de diciembre de 2014, reclamaciones económico-administrativas 46/17858/2014, 46/18167/2014 y 46/18168/2014 ante el TEAR de la Comunidad Valenciana.

Mediante resolución de 25 de febrero de 2016 dicho TEAR consideró que había prescrito el derecho de devolución de las cuotas a compensar provenientes del ejercicio 2004, pero no las de 2005, por lo que se procedió a desestimar las reclamaciones económico-administrativas 46/17858/2014 y 46/18167/2014), y, al mismo tiempo, a estimar en parte la reclamación económico-administrativa 46/18168/2014.

3. Con fecha de 17 de marzo de 2016 la recurrente formuló recurso de anulación contra la anterior resolución del TEAR al considerar la misma incongruente.

Mediante resolución de 27 de octubre de 2016 el TEAR procedió a desestimar el recurso de anulación formulado contra la anterior resolución de la misma procedencia de 25 de febrero de 2016.

4. En relación con la resolución del TEAR de 25 de febrero de 2016 la entidad recurrente formuló recurso contencioso administrativo 215/2017 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera), que dictó sentencia 1299/2019, de 19 de junio, parcialmente estimatoria del recurso.

### **Segundo.** *Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.*

1º. La sentencia impugnada (1299/2019, de 19 de junio) contenía la siguiente parte dispositiva:

"1º.- ESTIMAMOS en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por WESTERN DIGITAL S.L., contra la resolución de 25 de FEBRERO de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que se deja sin efecto, reconociendo el derecho del recurrente a que sean compensadas las cuotas de IVA correspondientes al ejercicio 2004.

2.- No procede condena en costas".

2º. La sentencia comienza concretando el objeto del recurso, que se limitó a la procedencia del derecho a la devolución de las cuotas a compensar provenientes del ejercicio 2004 ---por cuanto las provenientes de los ejercicios 2001, 2002 y 2003 habían sido admitidas en vía administrativa, y las de 2005 por la resolución del TEAR que se impugnaba---

La sentencia realiza, en concreto, los siguientes pronunciamientos:

1. En su Fundamento Jurídico Segundo (dos últimos párrafos) señala:

"Resulta llamativo que este argumento empleado para compensar las cuotas de IVA de ejercicios anteriores, en concreto los correspondientes a los años 2001 a 2003, no se haya aplicado también a los ejercicios 2004 y 2005, teniendo en cuenta que en el procedimiento penal iniciado, la Abogacía del Estado, en su escrito de calificación provisional, pretende que se declare a la demandante responsable civil subsidiario y se le reclama el IVA correspondiente a los ejercicios 2001 a 2005. Esa extensión que se hace de la responsabilidad no sólo a los ejercicios que en un principio fueron objeto de investigación, a los ejercicios 2004 y 2005, conllevaría, per se, la necesidad de aplicar el mismo argumento a la compensación de cuotas de los ejercicios 2004 y 2005.

Así las cosas, el mismo criterio que se ha aplicado con relación a los ejercicios 2001 a 2003 debe ser aplicado al ejercicio 2004. Con relación al ejercicio 2005, el propio demandante indica en su escrito de demanda que lo que pretende ya ha sido reconocido por la Administración".

2. Por otra parte, en el Fundamento Jurídico Tercero, tras reproducir los artículos 99 y 100 de la LIVA, la sentencia señala:

"A partir del contenido de estos preceptos, como perfectamente pone de manifiesto el TEAR en la resolución que recurre, es necesario distinguir entre el derecho a la compensación del saldo pendiente, y el derecho autónomo a obtener la devolución con un nuevo plazo de 4 años de prescripción que debe ser ejercitado mediante petición expresa por parte del interesado, sin que la Administración tenga la obligación de practicarla de oficio.

Así, el afectado tiene el derecho de compensar las cuotas deducibles soportadas de IVA devengadas en el periodo de liquidación o dentro del plazo de 5 años, y si no ejerce dicho derecho, produciéndose la caducidad del mismo, está facultado para solicitar la devolución de dichas cuotas dentro del plazo de prescripción de 4 años.

En el caso que nos ocupa, la Administración, en la resolución recurrida, entiende que ha caducado el derecho del demandante a compensar las cuotas de IVA soportado, debiendo hacer uso de la facultad que tiene de solicitar expresamente dentro de un nuevo plazo de 4 años la devolución del importe correspondiente a dichas cuotas. Sin embargo, con relación a los ejercicios 2001 a 2003, la Administración admite la compensación al entender que el inicio de un procedimiento inspector, interrumpido por el inicio de un procedimiento penal finalizado con sentencia absolutoria, incide, directamente, en el ejercicio del derecho a compensar las cuotas de IVA soportado. Por este motivo, admite la compensación solicitada procedente de ejercicios anteriores con relación a dichos ejercicios. Este criterio tiene que ser aplicado con relación al ejercicio discutido en este procedimiento, el 2004, ya que en el procedimiento penal seguido, procedimiento que interrumpió las actuaciones inspectoras iniciadas, se tuvo en cuenta el ejercicio 2004 al tiempo de considerar al demandante responsable civil subsidiario.

Por este motivo, debe estimarse el recurso, dejando sin efecto la resolución recurrida, reconociendo el derecho del demandante a compensar las cuotas de IVA soportado procedentes del ejercicio 2004, en los mismos términos reconocidos por la Administración con relación a los ejercicios 2001 a 2003".

3. Por otra parte, en el Fundamento Jurídico Tercero, la sentencia va a rechazar la pretensión relativa a los intereses, aspecto este al que se va a limitar el presente recurso de casación:

"Con relación a la petición de pago de intereses, la misma no puede más que ser rechazada, aplicando el mismo criterio seguido por la Administración con relación a la compensación solicitada procedente de los ejercicios 2001 a 2003. No cabe, como pretende el demandante, considerar la posibilidad de que hubiese podido ejercer el derecho a la deducción a partir de un determinado momento temporal, cuando el momento concreto en que el demandante ha hecho uso de ese derecho a deducir mediante compensación ha sido en las autoliquidaciones y posterior liquidación provisional relativas a los ejercicios objeto de este procedimiento.

Por lo expuesto, el recurso debe ser estimado en parte, en los términos ya referidos, dejando sin efecto la resolución recurrida con relación a la compensación de las cuotas de IVA del ejercicio 2004".

**Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad.

2. Igualmente, identifica como infringidos los artículos los artículos 30, 31 y 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) así como el artículo 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute y justifica que la cuestión que suscita el recurso ---limitada a la solicitud de pago de intereses de demora--- tiene interés casacional objetivo, conforme los artículos 88.2.b) y 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa (LRJCA), por cuanto, considera que la doctrina que la sentencia fija pueda resultar gravemente dañosa para los intereses generales al entender que "se debe proceder a la indemnización que supone reconocer los intereses de demora que la Ley determine por e[ll] retraso no imputable al contribuyente, al igual que -por Ley- le correspondería recibirlos a la Administración del contribuyente cuando el ret[r]aso es a él atribuible".

4. Mediante auto de 8 de octubre de 2019, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

5. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 29 de octubre de 2020 (ES: TS:2020:10049A), acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/635/2020, preparado por la procuradora doña María José Espí López, en representación de la mercantil Western Digital, S.L., contra la sentencia dictada el 19 de junio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Comunidad Valenciana, en el recurso número 215/2017 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: Determinar desde qué momento procede reconocer intereses de demora al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que no ha podido hacer efectivas las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento de compensación, por exceder de las cuotas devengadas, al haber estado incurso en un procedimiento penal que concluye con sentencia absolutoria firme a su favor: desde que venció el plazo para presentar la autoliquidación en que pudo ejercitar el derecho a la compensación o desde el ejercicio efectivo por el sujeto pasivo de tal derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

4º) Publicar este auto en la página Web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto".

#### **Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.**

1. En el recurso de casación interpuesto ---mediante escrito en el que se observan los requisitos legales--- , expone la entidad recurrente que, por parte de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada en la instancia, se procedió al reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas a compensar provenientes del ejercicio 2005, por el concepto de IVA, una vez reconocido el mismo derecho ---en la previa vía administrativa--- en relación con las provenientes de los ejercicios 2001, 2002 y 2003. En la resolución del TEAR se expresaba:

"En el caso que nos ocupa, resulta acreditado que las cuotas a compensar que provienen de los ejercicios 2004 y 2005, la entidad ha podido, una vez transcurrido el plazo de caducidad para su compensación, solicitar la devolución del exceso, dentro del plazo de prescripción de cuatro años que nace una vez transcurrido el plazo de caducidad, tal y como ha declarado el Tribunal Supremo. La Ley del IVA no contempla ningún procedimiento propio para el ejercicio de ese derecho, por lo habrá de aplicarse la Ley General Tributaria, debiéndose estar a lo dispuesto para las devoluciones derivadas de la normativa del tributo ( STS 12-12-2011 unificación de doctrina REC. 457/2009 ).

No habiendo solicitado la devolución, dentro del plazo de prescripción, hemos de concluir, al igual que la Administración, que ha prescrito del derecho a la devolución de las cuotas a compensar provenientes del ejercicio 2004, pero no del ejercicio 2005, que caducaría en el 2009, y el derecho a solicitar su devolución prescribiría en el ejercicio 2013, en la última declaración liquidación que es cuando se puede solicitar por el interesado".

2. Igualmente la recurrente expone que en la sentencia impugnada (1299/2019, de 19 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana) se reconoció

también el derecho a la devolución de las cuotas a compensar provenientes del ejercicio 2004, por el citado concepto de IVA. La sentencia, tras recordar que la AEAT, en el procedimiento de comprobación limitada seguido a la recurrente había reconocido el derecho a la devolución de las cuotas a compensar correspondientes a los ejercicios 2001, 2002 y 2003, y que ---luego--- la resolución del TEAR también lo había hecho en relación con las del ejercicio 2005, aplica el mismo criterio a las del ejercicio 2004:

"Este criterio tiene que ser aplicado con relación al ejercicio discutido en este procedimiento, el 2004, ya que en el procedimiento penal seguido, procedimiento que interrumpió las actuaciones inspectoras iniciadas, se tuvo en cuenta el ejercicio 2004 al tiempo de considerar al demandante responsable civil subsidiario.

Por este motivo, debe estimarse el recurso, dejando sin efecto la resolución recurrida, reconociendo el derecho del demandante a compensar las cuotas de IVA soportado procedentes del ejercicio 2004, en los mismos términos reconocidos por la Administración con relación a los ejercicios 2001 a 2003".

**3.** Sin embargo, como se ha expresado, la estimación del recurso contencioso administrativo sólo fue parcial, por cuanto la sentencia no accedió a incluir, en su ámbito estimatorio, la pretensión de la recurrente relativa a los intereses de demora. La sentencia impugnada lo motivó en los siguientes términos:

"Con relación a la petición de pago de intereses, la misma no puede más que ser rechazada, aplicando el mismo criterio seguido por la Administración con relación a la compensación solicitada procedente de los ejercicios 2001 a 2003. No cabe, como pretende el demandante, considerar la posibilidad de que hubiese podido ejercer el derecho a la deducción a partir de un determinado momento temporal, cuando el momento concreto en que el demandante ha hecho uso de ese derecho a deducir mediante compensación ha sido en las autoliquidaciones y posterior liquidación provisional relativas a los ejercicios objeto de este procedimiento".

**4.** Frente a ello, la recurrente expone que, de seguirse el criterio de la sentencia de instancia, los intereses de demora no cumplirían la función indemnizatoria que le asigna la ley al no ser deducidos, por vía de compensación o devolución, en el momento en el que lo habrían sido si la Administración no hubiera decidido iniciar un procedimiento de inspección que luego derivaría en un procedimiento penal, pero iniciado este, y hasta que el mismo no se resolvió y se determinó la posible responsabilidad de la recurrente, ésta no podía recibir de la Administración Tributaria ninguna cantidad autoliquidada a favor de la empresa en los cinco años (2001/2005) sobre los que se estaba dilucidando si tenía o no la legitimidad para recibirla. Siendo ello así, según expone, porque, en cuanto al plazo de prescripción, el mismo estaba interrumpido, y, en cuanto al plazo de caducidad, el mismo se encontraba suspendido, siendo consecuencia de ello que hasta que no se dilucidara la posible responsabilidad penal no podía producirse ninguna devolución ni resultaba procedente ninguna compensación.

La recurrente reconoce que se pudo pedir ---aunque no lo llevó a cabo--- desde el mes de agosto de 2006, por lo que, los intereses deberán computarse desde el 1 de agosto de 2006. Según expone, el inicio del cómputo en dicha fecha, determinaría el completo resarcimiento del perjuicio producido: "para conseguir el completo resarcimiento del perjuicio producido por el hecho de haberse iniciado actuaciones inspectoras, que se transformaron en acciones penales, deben reconocerse intereses de demora de los ejercicios 2001 a 2005 computados desde el 1 de agosto de 2006. Estos intereses se hubieran aplicado, como pretendió la Administración a través de la Abogacía del Estado en contra de mi representado de haber sido condenado en vía penal. Por lo que, la lógica consecuencia de su absolución, es que se apliquen a su favor en los términos indicados, ya que, de otro modo, se produciría un enriquecimiento injusto para aquélla".

Por ello, la entidad recurrente concluye ---tras la cita y reproducción del artículo 99.5 y 100 de la LIVA--- poniendo de manifiesto:

"Por ello, si la Sentencia dictada en el procedimiento penal fue absolutoria, la firmeza de ésta es la que marca el reinicio del plazo suspendido de cuatro años para la procedencia de derecho a deducir por compensación e, igualmente y por establecerlo el artículo 68,7 de la Ley General Tributaria, se reiniciaría el plazo de prescripción interrumpido, todo ello conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en las Sentencias arriba citadas.

Por lo tanto, la Sentencia que se postula pretende que se cree jurisprudencia en una materia, como es desde cuándo se computará el dies a quo para computar los plazos para la compensación y posteriormente para solicitar devolución, carente hasta ahora de ella".

**5.** Su concreta pretensión fue que se procediera a casar la sentencia de instancia, dictándose otra por la Sala, anulatoria de la misma "únicamente en cuanto al no reconocimiento de intereses de demora a cargo de la AEAT correspondiente a los ejercicios de IVA de los años 2001 a 2005 desde el 1 de agosto de 2006, al haber vencido en enero de 2006 el plazo para presentar la autoliquidación en que mi representada pudo ejercitar el derecho

a la compensación de dichos períodos fiscales, y dicte otra nueva por la que acuerde que mi mandante tiene derecho a percibir los mismos y a que se impongan las costas a la administración demandada".

6. En su escrito de oposición al recurso de casación, sostiene el Abogado del Estado que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y que procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación, debiendo fijarse la siguiente doctrina: "Procede reconocer intereses de demora al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que no ha podido hacer efectivas las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento de compensación, por exceder de las cuotas devengadas, al haber estado incurso en un procedimiento penal que concluye con sentencia absolutoria firme a su favor, desde el ejercicio efectivo por el sujeto pasivo de tal derecho mediante la solicitud de la correspondiente devolución".

#### **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 27 de abril de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 8 de junio 2021, en cuyo acto tuvo lugar su celebración, con el resultado que ahora se expresa.

#### **Sexto.**

En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.*

La decisión adoptada por la sentencia de instancia ha reconocido a la entidad recurrente el derecho a la devolución de las cuotas a compensar provenientes del ejercicio 2004, por el concepto de IVA, en términos similares a los que la AEAT ---en el procedimiento de comprobación limitada seguido a la recurrente---, le había reconocido en relación con el derecho a la devolución de las cuotas correspondientes a los ejercicios 2001, 2002 y 2003, y, por su parte, como el TEAR también lo había hecho en relación con las cuotas a compensar provenientes del ejercicio del ejercicio 2005.

Sin embargo, la sentencia de instancia, en relación con los intereses derivados de las correspondientes cuotas a compensar provenientes de los citados ejercicios (2001/2005), rechaza la pretensión articulada por la entidad recurrente estableciendo la doctrina de que el derecho a los intereses de demora, en el supuesto de autos, tan sólo resulta procedente desde el momento en que efectivamente ejerció su derecho a compensar el exceso del IVA deducible sobre la cuantía del IVA devengado; esto es, desde el momento en que formuló las correspondientes autoliquidaciones. Como hemos expuesto la sentencia señaló: "No cabe, como pretende el demandante, considerar la posibilidad de que hubiese podido ejercer el derecho a la deducción a partir de un determinado momento temporal, cuando el momento concreto en que el demandante ha hecho uso de ese derecho a deducir mediante compensación ha sido en las autoliquidaciones y posterior liquidación provisional relativas a los ejercicios objeto de este procedimiento".

Por ello, el Auto de admisión nos exige que determinemos "desde qué momento procede reconocer intereses de demora al sujeto pasivo del IVA que no ha podido hacer efectivas las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento de compensación, por exceder de las cuotas devengadas, al haber estado incurso en un procedimiento penal que concluye con sentencia absolutoria firme a su favor: desde que venció el plazo para presentar la autoliquidación en que pudo ejercitar el derecho a la compensación o desde el ejercicio efectivo por el sujeto pasivo de tal derecho".

Los preceptos (99 y 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, LIVA) cuya interpretación se pretende, se expresaban en los siguientes términos:

" Artículo 99. *Ejercicio del derecho a la deducción.*

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.

(...) 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 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.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de períodos de liquidación anteriores a dicha declaración".

"Artículo 100. *Caducidad del derecho a la deducción.*

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.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes".

**Segundo.** *Doctrina de la Sala sobre la compensación y devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Debemos partir ---con la finalidad de proceder a realizar un pronunciamiento en relación con los intereses cuestionados, que han sido negados a la recurrente por la sentencia de instancia--- de la doctrina establecida por la Sala desde la STS de 4 de julio de 2007 (ES:TS:2007:7585, RC 96/2002) en relación con el derecho del contribuyente a la compensación de las cuotas del IVA en aquellos supuestos en los que ---habiéndose transcurrido cuatro años desde la fecha de la presentación de la declaración que originó el exceso de las cuotas a compensar-- - no se había procedido a llevar a cabo la compensación, ni se había optado por la devolución; más en concreto, la cuestión suscitada que se planteaba consistía en decidir "si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas".

Doctrina que sería seguida por la STS de 24 de noviembre de 2010 (ES: TS:2010:6878, RC 546/2006) y STS 23 de diciembre de 2010 (ES:TS: 2010:7147, RC 82/2007), y otras posteriores. En la primera de las citadas se puso de manifiesto lo siguiente:

"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 periodo impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

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

Como continuación, más reciente, de esta línea jurisprudencial debemos hacer referencia a la STS de 20 de septiembre de 2013 (ES:TS:2013:4832, RC 4348/2012) que, en su Fundamento Jurídico Sexto, sintetiza la anterior doctrina:

"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 último, en la reciente STS 459/2021, de 30 de marzo (ES:TS:2021:1250, RC 5263/2019), y partiendo del artículo 119 de la LIVA, se recoge la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las SSTJUE de 21 de junio de 2012 (C-294/11) y 21 de marzo de 2018 (C-533/16), señalando la primera de las citadas "que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, de suerte que no puede cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria".

En concreto, en sus párrafos 29 y siguientes, señala:

"29 Por otra parte, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración

fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase la sentencia de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C- 472/08 , Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

30 Ahora bien, la fijación de un plazo indicativo, es decir, un plazo que no esté previsto bajo sanción de caducidad, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA en virtud del artículo 2, puesto en relación con el artículo 3, de la Octava Directiva IVA es contraria, bien al objetivo de armonización perseguido por la Octava Directiva IVA, bien, en su caso, a la jurisprudencia mencionada en el anterior apartado.

31 En efecto, si se hubiera de interpretar el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA como un plazo indicativo, la consecuencia de ello sería que los Estados miembros estarían autorizados para aplicar su propia normativa en materia de prescripción de derechos, más rigurosa en su caso, de modo que en ese último supuesto serían los plazos derivados de esa normativa nacional los que en definitiva determinarían el período del que disponen los sujetos pasivos para presentar una solicitud de devolución del IVA. Ahora bien, los plazos en materia de prescripción extintiva de derechos no están armonizados en la Unión y por tanto pueden variar de un Estado miembro a otro. Tal interpretación sería contraria por tanto al objetivo pretendido por la Octava Directiva IVA de "poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros".

32 Por otro lado, si el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, de la Octava Directiva IVA sólo hubiera previsto un plazo indicativo y los Estados miembros, en lugar de aplicar su normativa nacional más rigurosa en materia de prescripción, se remitieran únicamente al plazo previsto por ese artículo de la Octava Directiva IVA, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA no estaría sometida a ninguna limitación temporal. Ese resultado sería inconciliable con la jurisprudencia mencionada en el apartado 29 de la presente sentencia, aplicable a los supuestos de devolución previstos por la Octava Directiva IVA.

33 Por último, y a mayor abundamiento es preciso observar que, al adoptar el artículo 15, apartado 1, primera frase, de la Directiva 2008/9, los Estados miembros ampliaron ese plazo en tres meses. Como alega en sustancia la Comisión, de ello puede deducirse que los propios Estados miembros partieron del principio de que el plazo discutido era un plazo de caducidad, toda vez que la ampliación de un plazo sólo es necesaria en general si su terminación causa la extinción del derecho que habría debido ejercerse antes de que ese plazo finalizara. La misma conclusión puede deducirse con mayor razón del hecho de que el artículo 1 de la Directiva 2010/66 haya ampliado de nuevo, excepcionalmente y sólo para las solicitudes de devolución relativas a períodos del año 2009, el plazo para su presentación hasta el 31 de marzo de 2011, con objeto de subsanar los problemas técnicos surgidos durante el año 2010 en la recepción por las autoridades competentes de las solicitudes de devolución relativas al ejercicio 2009.

34 Por cuanto se ha expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA , para la presentación de una solicitud de devolución del IVA es un plazo de caducidad".

**Tercero.** *Doctrina de la Sala en relación con la procedencia de intereses: fecha del ejercicio efectivo de la solicitud de devolución.*

Hemos de mantener la doctrina establecida por la Sala de instancia, en la sentencia que se recurre, debiendo considerarse, como momento desde el que se inicia el cómputo para el devengo de los intereses, la fecha del ejercicio efectivo, por parte de sujeto pasivo (en este caso, la entidad recurrente), del derecho que le correspondía a la devolución del exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas, por el concepto de IVA, no deducido en los periodos anteriores concernidos.

1. Partiendo de la doctrina establecida, el obligado tributario tiene el (1) derecho de compensar las cuotas deducibles soportadas de IVA devengadas en el periodo de liquidación o dentro del plazo de 5 años, y, (2) si no ejerce dicho derecho ---produciéndose entonces la caducidad del derecho a la compensación---, está facultado para solicitar la devolución de dichas cuotas dentro del plazo de prescripción de 4 años. Obvio es que se trata de un derecho de opción del obligado tributario, de cuya elección de deducirán unas determinadas consecuencias. Se tratan, pues, de dos derechos autónomos: (1) el derecho a la compensación del saldo pendiente, y (2) el derecho diferente a obtener la devolución, con un nuevo plazo de 4 años de prescripción, que debe ser ejercitado mediante petición expresa por parte del interesado, sin que la Administración tenga la obligación de practicarla de oficio.

2. En relación con el derecho a la percepción de los intereses derivados de las citadas actuaciones del obligado tributario, no resulta posible considerar que se produzca ---que nazca--- derecho alguno a la percepción de intereses legales sin una concreta actuación del obligado tributario dirigida a obtener ---en este caso--- la compensación del exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas por el IVA de los ejercicios de precedente cita (años 2001 a 2005). Si bien se observa, la pretensión de la entidad recurrente se sitúa en el terreno de una hipótesis, pues, en su concreta pretensión, se refiere, como fecha determinante del cómputo de los intereses (1º de agosto de 2006), a aquella fecha en la que, "al haber vencido en enero de 2006 el plazo para presentar la autoliquidación en que mi representada pudo ejercitar el derecho a la compensación de dichos períodos fiscales".

De conformidad con la doctrina de precedente cita, que hemos reproducido en el Fundamento Jurídico anterior, desde la citada fecha, efectivamente, la recurrente "pudo" ejercitar su derecho a la compensación, pero la realidad es que no articuló el derecho a la devolución hasta el año 2013. La sentencia de instancia, de forma expresa, se refiere ---para proceder a rechazarla--- a esta pretensión de hipotético fundamento, señalando al respecto que no cabe "considerar la posibilidad de que hubiese podido ejercer el derecho a la deducción a partir de un determinado momento temporal".

3. Resulta evidente que la naturaleza de los plazos no se puede hacer depender de los motivos, o causas, de la actuación de los obligados tributarios en cada caso, o de sus particulares consideraciones sobre lo establecido por las normas legales, o sobre sus expectativas jurídicas, pues el ordenamiento jurídico no contempla tal posibilidad. Hacer depender el carácter preclusivo ---o no--- de los plazos, de la motivación expresada, o, en fin, de las razones de la conducta de las partes que no los cumplen, es tanto como hacerlos desaparecer, convirtiéndolos en plazos puramente indicativos que no se compadecen con la seguridad jurídica, poniéndose en pelagra, también, con tal interpretación, junto con el citado principio de seguridad jurídica, el de respeto a los propios actos.

4. En síntesis, la argumentación de la entidad recurrente se apoya en lo establecido en el artículo 100 de la LIVA que, tras señalar en su párrafo 1º que "[e]l 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 ", exceptiona de tal supuesto, en el párrafo 2º, lo siguiente: "No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes". Argumenta la recurrente que los intereses de demora no cumplirían la función indemnizatoria que le asigna la ley a los mismos al no ser deducidos, a instancia del obligado tributario, bien por vía de compensación bien por vía de devolución, a diferencia de lo que ocurriría si la Administración no hubiera decidido iniciar un procedimiento de inspección que luego derivaría en un procedimiento penal. De conformidad con el precepto citado, expone la recurrente que, una vez iniciado este ---y hasta que el mismo no se resolvió y se determinó la posible responsabilidad de la recurrente---, ésta no podía recibir de la Administración Tributaria ninguna cantidad autoliquidada a favor de la empresa en los cinco años de referencia (2001/2005), ejercicios sobre los que se estaba dilucidando si tenía o no la legitimidad para recibirla. En síntesis, señala que el plazo de prescripción, para la devolución, estaba interrumpido, y, por otra parte, el plazo de caducidad para la compensación se encontraba suspendido hasta que no se dilucidara la posible responsabilidad; esto es, que no podía producirse ninguna devolución ni resultaba procedente ninguna compensación.

5. Frente a lo anterior, debe afirmarse que la existencia del procedimiento penal en modo alguno impedía la posibilidad de la recurrente para poder ejercitar en plazo su derecho a la devolución, por cuanto tal solicitud de devolución nunca estuvo condicionada por cualquier cuestión relativa o relacionada con la disputa con la Administración, bien en vía administrativa, bien vía penal. La tardanza en el retraso de la solicitud sólo fue imputable a la recurrente sin que tal reclamación de devolución de cuotas obedeciera o dependiera de actuación alguna de la Administración, sin que pueda deducirse un desconocimiento por parte de la entidad recurrente sobre el régimen aplicable en relación al IVA y sin que las razones alegadas justifiquen, por ese supuesto desconocimiento del régimen aplicable, el retraso en la presentación de la solicitud.

6. De conformidad con lo establecido en el citado artículo 100.2 de la LIVA, cuando la Administración procede a la regularización de las cuotas deducidas en un ejercicio y dicta la correspondiente liquidación, en el supuesto de que existiera controversia administrativa o judicial, obvio es que la efectiva deducción de esas cuotas está pendiente de la resolución del litigio. Por ello, el citado precepto señala que "el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes", dejando así en suspenso la posibilidad de deducir, extendiendo el plazo para poder hacerlo hasta cuatro años después de la resolución firme.

7. Lo cierto es, como se ha expresado que la jurisprudencia de precedente cita ha perfilado un concepto amplio de recuperación del IVA ---que puede actuarse bien mediante compensación, sujeta a caducidad, bien mediante solicitud la devolución, sujeto a un plazo de prescripción--- dependiendo ello exclusivamente de la opción que adopte el obligado tributario; opción que abarca a los periodos afectados por el procedimiento penal subsistente, sin que su seguimiento y tramitación en modo alguno impedía al obligado tributario haber optado por la devolución, como llevó a cabo en año 2013.

8. La consecuencia de ello es, por tanto, que, en el régimen de recuperación de cuotas de IVA, si se opta por la compensación, no se producen intereses de demora, pues los citados intereses sólo se devengan cuando se opta por la devolución, y transcurre el plazo legalmente establecido sin que se haya satisfecho el importe de la misma. Así se deduce del artículo 115, apartado Uno de la LIVA que dispone que "[l]os sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley , por exceder 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 autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año". Añadiendo el apartado Tres del mismo precepto, párrafo quinto, que "[t]ranscurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya

ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame". Así se deduce de lo establecido en la citada STS de 28 de septiembre de 2013 (RCUD 4380/2012): "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... 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".

9. Como pone de manifiesto la sentencia de instancia, y aplicando la anterior doctrina al supuesto de autos, sólo en el ejercicio de 2013 es cuando la recurrente opta por la solicitud de la devolución, que en modo alguno puede considerarse como una solicitud de ingresos indebidos sino del efectivo ejercicio del derecho a la devolución derivada de la normativa propia del tributo concernido (IVA). Aplicando esa doctrina a un caso como el presente, es en el ejercicio 2013 ---y no antes--- cuando la entidad recurrente opta por solicitar la devolución, que no es una devolución de ingresos indebidos sino la devolución que resulta de la normativa propia del tributo.

#### **Cuarto.** *La solución del caso concreto.*

De conformidad con la anterior doctrina resulta procedente que declaremos no haber lugar al recurso de casación, confirmando la sentencia de instancia y declarando ajustados a derecho los actos recurridos en el particular de los mismos relativo a la improcedencia de los intereses solicitados.

#### **Quinto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto,

#### **EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º. Fijar como criterios interpretativos de los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los expuestos en el Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia.

2º. No haber lugar al recurso de casación 635/2020 interpuesto por la entidad WESTERN DIGITAL, S. L., contra la sentencia 1299/2019, de 19 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Tercera), dictada en el recurso contencioso administrativo 215/2017, seguido contra resolución de 27 de octubre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, relativo a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y los intereses de ella derivados; sentencia que declaramos ajustada al ordenamiento jurídico.

3º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.

