

## **Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 18 Sep. 2019, Rec. 6309/2018**

**Nº de Recurso: 6309/2018**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Denegación de la solicitud de devolución del IVA soportado. La normativa de IVA ordena que el derecho a la deducción se ejercite 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 hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, y permite que el exceso de la cuantía de las deducciones respecto a las cuotas devengadas, como en el caso, se pueda compensar o solicitar su devolución en el plazo de cuatro años a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. Transcurrido dicho plazo el derecho a la deducción debe entenderse caducado, como dispone el art. 100 de la LIVA.

*El TEAC desestima reclamación contra acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de resolución relativo a solicitud de devolución presentada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al 4T 2008.*

Prescripción del plazo para solicitar devoluciones en IVA

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de septiembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-06309-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XXN, SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Jx...** - NIF ...

DOMICILIO: CALLE ... (TOLEDO) - España

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo, de fecha 22 de octubre de 2015, de resolución de recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de resolución dictado por la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), de la solicitud de devolución, de fecha 18 de mayo de 2015, presentada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al 4T 2008 y cuantía 444.967,03 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha 11 de diciembre de 2018, tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación interpuesta por **XXN, S.L.** (NIF: ...) el 3 de noviembre de 2015, contra el acuerdo de

resolución de recurso de reposición citado en el encabezamiento.

**SEGUNDO.-** De acuerdo con la información obrante en el expediente, la entidad reclamante, **XXN, S.L.** (NIF: ...), presentó en el Registro de la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, con fecha 18 de mayo de 2015, un escrito en el que manifiesta lo siguiente:

"Que junto a este escrito presenta las siguientes declaraciones tributarias:

- Modelo 300 3º T 2008 con resultado a compensar
- Modelo 300 4º T 2008 con resultado a devolver
- Modelo 390 del 2007
- Modelo 390 del 2008"

Asimismo, en el referido escrito el interesado solicitó lo siguiente:

"Que se tengan por presentadas las declaraciones que se acompañan y se tramite la solicitud de devolución del 4º T del ejercicio 2008 que se indica en el modelo 300 por importe de 444.967,03 euros."

**TERCERO.-** Con fecha 26 de agosto de 2015, la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó acuerdo de resolución con el siguiente contenido:

"En contestación a su escrito de fecha 18 de mayo de 2015, presentado en el Registro de la AEAT de ... (RGE / ...), por el que solicitaba se tuvieran por presentadas las declaraciones de IVA que acompañaba a dicho escrito (modelo 390 del ejercicio 2007, modelos 300 de los trimestres 3º y 4º del ejercicio 2008 y modelo 390 del ejercicio 2008) y se tramitara la solicitud de devolución del 4T del ejercicio 2008 que se indicaba en el modelo 300 por importe de 444.967,03 euros, se le comunica lo siguiente:

El artículo 66 d) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece que prescribirá a los cuatro años el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Según el artículo 67.1, último párrafo, de la LGT el cómputo del plazo de prescripción se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo, siempre y cuando no hayan mediado las actuaciones previstas en el artículo 68.4 de la LGT que interrumpan dicho plazo.

Examinado el expediente y de conformidad con las normas anteriormente citadas, se comprueba que han transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo para presentar dichas declaraciones y solicitar las devoluciones que pudieran proceder.

Dado que no han mediado actuaciones que interrumpan el plazo de prescripción, procede DESESTIMAR la solicitud formulada.

Contra dicho acuerdo podrá interponer Recurso de Reposición ante este órgano administrativo en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al de recepción de la notificación del presente acuerdo o Reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional en el mismo plazo, sin que puedan simultanearse ambos recursos."

El citado acuerdo de resolución fue notificado al interesado con fecha 1 de septiembre de 2015.

**CUARTO.-** En fecha 2 de octubre de 2015, la interesada interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante acuerdo, de fecha 22 de octubre de 2015, de la Administración de ... de la Delegación especial de Madrid de la AEAT, que dispone lo siguiente:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

En base a los datos que obran en el expediente y demás pruebas aportadas por el recurrente, resulta

que:

En fecha 29 de septiembre de 2015 interpone recurso de reposición (fecha de entrada en el registro de la AEAT de ... el 2 de octubre de 2015, RGE / ...), manifestando que no había recibido contestación al escrito de fecha 18 de mayo de 2015.

En igual fecha, 29 de septiembre de 2015 con fecha de entrada en el registro de la AEAT de ... el 2 de octubre de 2015, RGE / ..., interpone el presente escrito, contradiciendo el anterior y manifestando haber recibido notificación de resolución desestimatoria por parte de la AEAT.

Al respecto, reiterando lo manifestado en el Acuerdo de Resolución de Recurso de Reposición con número de certificado ..., cabe indicar lo siguiente:

En fecha 26 de agosto de 2015 se emite Acuerdo de Resolución desestimando la solicitud formulada en el escrito de fecha 18 de mayo de 2015. El Acuerdo de Resolución (Referencia ...y número de certificado ...) consta notificado en fecha 1 de septiembre de 2015.

En el Acuerdo de Resolución se indicaba que en contestación a su escrito de fecha 18 de mayo de 2015, presentado en el Registro de la AEAT de ... (RGE / ...), por el que solicitaba se tuvieran por presentadas las declaraciones de IVA que acompañaba a dicho escrito (modelo 390 del ejercicio 2007, modelos 300 de los trimestres 3º y 4º del ejercicio 2008 y modelo 390 del ejercicio 2008) y se tramitara la solicitud de devolución del 4T del ejercicio 2008 que se indicaba en el modelo 300 por importe de 444.967,03 euros, se le comunica lo siguiente:

El artículo 66 d) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece que prescribirá a los cuatro años el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Según el artículo 67.1, último párrafo, de la LGT el cómputo del plazo de prescripción se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo, siempre y cuando no hayan mediado las actuaciones previstas en el artículo 68.4 de la LGT que interrumpen dicho plazo.

Examinado el expediente y de conformidad con las normas anteriormente citadas, se comprueba que han transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo para presentar dichas declaraciones y solicitar las devoluciones que pudieran proceder.

Finalmente, respecto a las alegaciones del recurrente en las que manifiesta que "caducado el derecho a deducir, 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. Por ello, podemos recuperar los créditos prescritos de IVA, con una antigüedad máxima de 8 años, y ello porque 4 años después habría que aplicar la norma general de la prescripción de nuestro Derecho Tributario...", cabe indicar que si bien la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce el derecho del contribuyente a obtener la devolución de cuotas caducadas, esto sólo acontece cuando hubiera declaraciones presentadas, en tiempo y forma, que incluyeran dichas cuotas caducadas, circunstancia que no se produce en el presente caso.

ES POR LO QUE

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso."

El referido acuerdo de resolución fue notificado con fecha 26 de octubre de 2015.

**QUINTO.-** Disconforme con el acuerdo referido en el antecedente previo, en fecha 3 de noviembre de 2015, la interesada interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación económico-administrativa registrada con R.G. 6309/2015, mediante escrito en el que reitera lo alegado en el recurso de reposición, sosteniendo que tiene derecho a obtener la devolución del saldo a su favor correspondiente al ejercicio 2008, pues lo que caduca es el derecho a compensar

pero no a obtener la devolución.

Con fecha 2 de febrero de 2016, la reclamante presenta un escrito de alegaciones complementarias mediante el que manifiesta aportar las autoliquidaciones de IVA del 2008, periodos 1T y 2T, que en su día fueron presentadas en plazo con resultado a compensar.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la Ley General Tributaria.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho del acuerdo de resolución de recurso de reposición referido en el antecedente primero de la presente resolución.

**TERCERO.-** De acuerdo con la información obrante en el expediente, la entidad reclamante presentó en el Registro de la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, con fecha 18 de mayo de 2015, un escrito en el que manifestaba aportar las declaraciones tributarias modelo 300 3T 2008 y 4T 2008, con resultado a compensar y a devolver respectivamente, y modelo 390 de los ejercicios 2007 y 2008.

Asimismo, en el referido escrito el interesado solicitaba lo siguiente:

"Que se tengan por presentadas las declaraciones que se acompañan y se tramite la solicitud de devolución del 4º T del ejercicio 2008 que se indica en el modelo 300 por importe de 444.967,03 euros."

El artículo 66 c) de la Ley General Tributaria establece que prescribirá a los cuatro años el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, como es la devolución solicitada por la reclamante correspondiente al IVA del 4T 2008.

Respecto al cómputo del plazo de prescripción, el artículo 67.1, penúltimo párrafo, de la misma norma, dispone que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo.

Por último, el artículo 68 de la Ley General Tributaria regula los supuestos de interrupción de los plazos de prescripción, disponiendo el apartado 3 lo siguiente:

"3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase."

De acuerdo con los preceptos referidos, el plazo de prescripción del derecho a solicitar por la interesada la devolución del IVA del 4T 2008 comenzó a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para solicitar la devolución.

A este respecto, el artículo 71.4 del Reglamento de IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dispone que la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año deberá presentarse "durante los treinta primeros días naturales del mes de enero."

Asimismo, se ha de tener en cuenta la regulación contenida en la Ley de IVA (Ley 37/1992, de 28 de

diciembre), que así, en su artículo 98.Uno, señala que:

"Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes."

El artículo 99 de la Ley de IVA regula el ejercicio del derecho a la deducción, disponiendo lo siguiente en la redacción aplicable *ratione temporis*:

"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 hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

(...)

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."

Por último, el artículo 100 de la misma norma dispone 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.

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."

De acuerdo con la documentación aportada en la presente reclamación, la entidad interesada presentó, con fecha 20 de abril de 2008, la declaración del 1T 2008, con resultado negativo de 83.624,43 euros que solicitó a compensar y, con fecha 20 de julio de 2008, la correspondiente al 2T 2008 en la que se compensó la cuantía del 1T y resultó un saldo negativo de 195.811,98 euros respecto del cual solicitó su devolución, la cual no es objeto de la presente controversia pues ésta se ciñe a la solicitud de devolución del 4T 2008.

Respecto del 3T y 4T 2008, la reclamante presentó, con fecha 18 de mayo de 2015 ambas declaraciones, arrojando la primera un saldo negativo de 332.375,67 euros a compensar y la segunda un saldo negativo de 444.967,03 euros que solicitó a devolver. La fecha que consta en la declaración del 3T 2008 es el 20 de octubre de 2008 y la del 4T 2008 el 30 de enero de 2009, si bien la presentación no se produjo en tales fechas pues no consta el sello de presentación y el ejemplar que consta en el expediente y que aporta la interesada es el "ejemplar para la entidad colaboradora", lo cual indica que no se encontraba en poder de dicha entidad, sino del sujeto pasivo, y que, por tanto,

no se presentó en plazo en dicha fecha. La presentación tuvo lugar, como así también lo declara la interesada, con fecha 18 de mayo de 2015.

De acuerdo con el artículo 67.1 de la Ley General Tributaria, el plazo de prescripción del derecho del interesado a solicitar la devolución del IVA del 4T 2008 comenzó a contarse el 1 de febrero de 2009 (artículo 71.4 del Reglamento de IVA), por lo que transcurridos cuatro años (el 1 de febrero de 2013) el referido derecho debe considerarse prescrito, no constando en el expediente ninguna actuación interruptiva de la prescripción, conforme al artículo 68.3 de la Ley General Tributaria.

Asimismo, el apartado Tres del artículo 99 de la Ley de IVA preceptúa de forma taxativa que: "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 hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho."

Conforme al artículo 99.5 de la Ley de IVA (el subrayado es de este Tribunal): "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 (...)"

Disponiendo el artículo 100, primer párrafo, de la Ley de IVA 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."

Por tanto, la normativa de IVA ordena que el derecho a la deducción se ejercite 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 hubiere transcurrido el plazo de cuatro años, y permite que el exceso de la cuantía de las deducciones respecto a las cuotas devengadas (como ocurre en el supuesto objeto de controversia) se pueda compensar o solicitar su devolución en el plazo de cuatro años a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, transcurrido el cual el derecho se entenderá caducado.

En consecuencia, la Ley de IVA exige que haya una "presentación" de la declaración y que la compensación o solicitud de devolución se produzca en un plazo (cuatro años desde la presentación de dicha declaración donde se ejercite el derecho a la deducción, el cual, como ha quedado expuesto, debe ejercitarse en el período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de cuatro años).

En el presente caso, respecto del 3T y 4T 2008 no se ha producido la presentación de las declaraciones-liquidaciones correspondientes hasta el 18 de mayo de 2015, fecha en que se ha ejercitado el derecho a la deducción, si bien, como señala el artículo 99.Tres de la Ley de IVA, el ejercicio de tal derecho debía haberse producido en el período de liquidación en que se soportaron las cuotas deducibles o en los sucesivos, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de cuatro años. Transcurrido dicho plazo el derecho a la deducción debe entenderse caducado, como dispone el artículo 100 de la Ley de IVA.

**CUARTO.-** Alega asimismo la reclamante la aplicación a este supuesto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo existente sobre esta materia. Al respecto, cabe citar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha 4 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina 96/2002, así como, entre otras, las sentencias de fecha 24 de noviembre de 2010, recurso de casación 546/2006, y de fecha 23 de diciembre de 2010, recurso de casación para la unificación

de doctrina 82/2007, que reiteran la doctrina de la primera de las sentencias citadas.

No desconoce este Tribunal la jurisprudencia del Alto Tribunal antedicha, si bien, no obstante, se entiende que no resulta aplicable al presente supuesto pues en las sentencias referidas se produjo una comprobación administrativa de la que se concluyó la pertinencia del crédito a favor del reclamante, por lo que entiende el Tribunal Supremo que la Administración debía devolver al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido, pues, si bien había transcurrido el plazo para su compensación, debía ser posible su devolución en el plazo de cuatro años.

La primera de las sentencias referidas de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 4 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina 96/2002, así señala (el subrayado es de este Tribunal):

"PRIMERO (...)

A partir de lo anterior, la Sala de instancia entiende perfectamente vigente y aplicable a este supuesto el principio general de que el mero incumplimiento de deberes formales no implica la renuncia a derechos subjetivos. No le ofrece dudas a la Sala la voluntad manifiesta del actor de recuperar su crédito de IVA soportado en exceso, sin perjuicio de reconocer una equivocada pretensión para obtenerlo por el sistema de compensación. Ahora bien, nada obstaba para que una vez producida la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito se ofreciera al sujeto recuperarlo por la vía de la devolución.

TERCERO

La cuestión objeto de controversia en el presente recurso es la de si, transcurrido el plazo de caducidad que la Ley del IVA establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un período, debe la Administración Tributaria proceder a la devolución al sujeto pasivo del exceso no deducido.

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

(...)

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 (LCEur 1977, 138) señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

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

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

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

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

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

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

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

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución."

Por tanto, la situación planteada en las citadas sentencias es diferente a la que ahora es objeto de controversia, en la que se ha producido una inacción absoluta del reclamante en la presentación de la declaración cuyo importe solicita a devolver en el plazo de cuatro años establecido para ello, no existiendo, como ocurría en las antedichas sentencias, una comprobación administrativa que reconociera la pertinencia del crédito a favor del sujeto pasivo.

No puede completarse el análisis de la cuestión sin traer a colación de nuevo el Derecho europeo, como también hace el propio Tribunal Supremo. A esta cuestión se refieren los artículos 179, 180, 182 y 183 de la Directiva 2006/112/CE, norma básica de armonización europea en este particular, disponiendo lo siguiente:

#### "Artículo 179

La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.

#### Artículo 180

Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.

#### Artículo 182

Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181.

#### Artículo 183

Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante."

Establece el Derecho de la Unión un régimen de recuperación de las cuotas soportadas que diferencia, como también hace la norma interna, entre la deducción de las cuotas soportadas, de un lado, y la compensación o devolución, de otro.

En lo que a la deducción se refiere, dispone la Directiva su procedencia una vez devengado el tributo y cumplidos los requisitos formales establecidos al efecto, como en paralelo hacen los artículos 98 y 99 de la Ley del IVA. En casos en que los empresarios o profesionales no hayan podido ejercitar su derecho en el periodo de liquidación en el que se hubieran de considerar cumplidos los antedichos requisitos, se confiere a los Estados de la Unión la facultad de permitir esta deducción demorada en el tiempo, como igualmente hace la norma patria en su artículo 99.tres, cuando eleva a cuatro años el periodo del que disponen los contribuyentes a estos efectos.

En lo que a la compensación concierne, la norma europea es un tanto más estricta que la española, siendo que, cuando el saldo de la autoliquidación presentada por el obligado tributario resulta a su favor, conmina a las administraciones tributarias a su traslado al periodo de liquidación siguiente o a su devolución. No hay, pues, una previsión expresa en la norma comunitaria que habilite la flexibilidad que confiere a los contribuyentes el artículo 99.cinco de la Ley del IVA, cuando les habilita la compensación de los saldos a su favor durante cuatro años, como tampoco a la Administración para la demora en la devolución a los obligados tributarios de los saldos a su favor.

En este contexto, debe hacerse referencia a la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, que se ha pronunciado en relación con alguno de los preceptos a los que nos hemos referido. A este respecto, la sentencia de 8 de mayo de 2008, recaída en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Ecotrade, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"39. (...) Según reiterada jurisprudencia el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

40. También conforme a reiterada jurisprudencia este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en especial las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 a 17; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

41. En efecto, como resulta del texto del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir se ejercita, en principio, «en el curso del mismo período» que el de nacimiento del citado derecho.

42. Sin embargo, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació éste. En tal supuesto, no obstante, su derecho a deducir está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros.

43. De ello se desprende que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

44. Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir 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.

45. En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad.

46. Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I-1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rec. p. I-0000, apartado 52).

49. Procede también examinar si esa conclusión resulta desvirtuada por el hecho de que, según la normativa nacional, la Administración fiscal dispone de un plazo para recaudar el IVA adeudado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para solicitar la deducción del impuesto.

50. Hay que subrayar al respecto que la Administración fiscal sólo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible y determinar las deducciones que proceda operar a partir del momento en el que recibe la declaración fiscal del sujeto pasivo. En caso de inexactitud de la declaración, o si ésta se revela incompleta, la Administración fiscal sólo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del impuesto impagado (véase en ese sentido la sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 32).

51. En consecuencia, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo (sentencia SFI, antes citada, apartado 32). Pues bien, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, no puede vulnerar el principio de igualdad el hecho de que un plazo de caducidad comience a transcurrir para la Administración fiscal en una fecha posterior a la del inicio del plazo de caducidad oponible al sujeto pasivo para que éste ejercite su derecho a deducir (véase en ese sentido la sentencia SFI, antes citada, apartado 33).

52. Por tanto, un plazo de caducidad como el controvertido en los asuntos principales no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado superior al plazo concedido al sujeto pasivo para ejercer dicho derecho."

La sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09, Nidera Handelscompagnie, insiste en lo anterior, señalando que: "52. (...) Además, como observa acertadamente la Comisión, si el ejercicio del derecho a deducir el IVA no estuviera sujeto a ninguna limitación temporal, no se respetaría plenamente la seguridad jurídica."

En el mismo sentido, la sentencia del TJUE de fecha 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, establece que:

"42. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción como el discutido en el litigio principal.

43. Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su

vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en especial, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35).

48. Además, la posibilidad de ejercitar el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, el cual impide que pueda cuestionarse de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 44).

49. (...) un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos subjetivos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véase la sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 46 y jurisprudencia citada)."

Por último, y de especial relevancia para el caso del que se conoce, hemos de referirnos a la sentencia de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, en la que se preguntó al TJUE si cabe el derecho a deducción si no se han presentado las declaraciones del IVA y, en particular, la declaración relativa al segundo ejercicio posterior a aquel en que ha nacido el derecho a deducción. Dispuso el TJUE lo siguiente:

"28. De la petición de decisión prejudicial resulta que el acusado en el litigio principal sólo invocó el derecho a deducir el IVA soportado durante el procedimiento iniciado ante el órgano jurisdiccional remitente, pese a que, según el artículo 19, apartado 1, del Decreto n.º 633, este derecho debe ejercerse como máximo en la declaración del segundo año siguiente a aquel en el que se originó el referido derecho. En estas condiciones, y habida cuenta de lo expuesto por el tribunal remitente y recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, procede entender que, mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como del que se trata en el litigio principal.

29. A este respecto, procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 43 y jurisprudencia citada).

30. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir previsto en los artículos 167 y 168 de la Directiva IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA que, en principio, no puede limitarse (véanse, en particular, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 44).

31. Como resulta del tenor de los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible.

32. Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la citada Directiva, un sujeto pasivo puede

ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació éste, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 46 y jurisprudencia citada).

33. No obstante, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin 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 (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 44, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 48).

34. Así, el Tribunal de Justicia tiene declarado que, en el contexto de la aplicación del mecanismo de inversión, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 49).

36. En cuanto a si un plazo preclusivo de dos años, como del que se trata en el litigio principal, cumple los requisitos establecidos en el apartado 34 de la presente sentencia, procede recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, corresponde al juez nacional apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión. No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 51 y jurisprudencia citada).

37. En el caso de autos, por lo que respecta al principio de equivalencia, como ya declaró el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 47), que tenía por objeto el mismo plazo preclusivo que el controvertido en el litigio principal, de los autos que obran en el Tribunal de Justicia no resulta y, por lo demás, no se ha alegado ante el Tribunal de Justicia que el plazo preclusivo previsto en el artículo 19, apartado 1, del Decreto n.º 633 no respete este principio.

38. En lo que atañe al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo preclusivo de dos años, como el previsto en el artículo 19, apartado 1, del Decreto n.º 633, controvertido en el litigio principal, no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 167 y el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva IVA permiten que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 48).

39. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente."

Resulta de la jurisprudencia europea, posterior a la primera de las sentencias del Tribunal Supremo a

las que se hizo referencia, que el derecho a la deducción, cuya relevancia el mismo TJUE ha declarado en numerosas ocasiones como garante del principio de neutralidad, se puede y debe sujetar a un plazo, siendo que es así como se respeta otro de los principios recurrentes en la jurisprudencia europea sobre IVA, que es el de seguridad jurídica, resultando, pues, improcedente que la discusión respecto a su procedencia se pueda extender más allá del periodo de tiempo que la norma interna de cada Estado miembro tenga por oportuno, siempre a condición de que se respeten los principios, igualmente generales, de efectividad y equivalencia. Este criterio se extiende a los supuestos en que, por inacción, y a falta de presentación de las autoliquidaciones correspondientes, ha omitido el contribuyente cualquier tipo de acción encaminada al ejercicio de su derecho.

Viniendo dada la discusión a la procedencia de la devolución de un saldo a favor del contribuyente cuya compensación no se ha pretendido en plazo y respecto al cual no cabe apreciar más que la inacción del reclamante, entiende este Tribunal que se ha producido la caducidad del derecho de la reclamante a la deducción del IVA del 4T 2008, por lo que debe desestimarse la pretensión de la reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

**acuerda**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.