



**Seminario de Derecho tributario empresarial  
Fundación Antonio Lancuentra  
XXVI Jornada Anual**

**Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo  
de 4 de julio de 2007**

**por**

*Maria Dolors Torregrosa Carné*

**Barcelona, 23 de mayo de 2008**

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, de 21 de noviembre de 2001, ha modificado radicalmente el criterio administrativo, e incluso judicial, acerca de la caducidad del derecho a solicitar la devolución del IVA no deducido o compensado por insuficiencia de cuotas devengadas.

En efecto, la Administración viene sosteniendo que, una vez transcurrido el plazo de cuatro años desde que se hubiese producido un exceso de IVA a compensar, ya no es posible ni la compensación de dicho exceso ni la solicitud de su devolución.

Al respecto, conviene recordar que el criterio administrativo en orden a la deducción del IVA soportado es el siguiente:

La deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registro de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años. El derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y deducido en el período de liquidación supera a la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma (cuatro años); sin perjuicio, claro está, del derecho que asiste al sujeto pasivo de solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre y que puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

En consecuencia, si las cuotas soportadas deducibles son superiores a las devengadas, el sujeto pasivo tendrá un crédito contra la Hacienda Pública que, como regla general,

podrá compensar en sus declaraciones-liquidaciones posteriores y sólo en la última declaración-liquidación de los años comprendidos dentro del plazo de caducidad podrá solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre.

Así pues, la compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años establecido por la norma, contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que es de caducidad; tratando con ello de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración Tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción.

Como se ha indicado, la Ley reguladora del impuesto 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 de dicho saldo en los períodos siguientes. Asimismo, ha establecido un plazo, actualmente de cuatro años, a fin de que el sujeto pasivo compense esos excesos, lo que no quiere decir que al finalizar cada uno de los ejercicios comprendidos en dicho plazo, el sujeto pasivo no pueda optar por solicitar la devolución de los excesos. Esto es, en ningún caso la norma 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.

En la misma línea se sitúan numerosas sentencias de los Tribunales de Justicia que, en general, consideran que el derecho a la devolución caduca al finalizar el plazo de los cuatro años en que puede efectuarse la compensación. Esta posición ha sido mantenida por diversos Tribunales incluso después de que el Tribunal Supremo dictara la sentencia que se comenta. Sirva como ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, de 5 de octubre de 2007 en la que literalmente se dice:

*La devolución no constituye un derecho autónomo o diferenciado del derecho de deducción, sino una modalidad de éste o una forma distinta de articularlo, distinta de*

*la compensación con cuotas del IVA devengado, y por tanto, como ejercicio del derecho de deducción, la devolución está sometida al plazo general de cinco años, contados a partir del nacimiento del derecho a deducir, en los términos prevenidos en el art. 99. apartado 3º de la LIVA . De ese modo cuando el art. 99 apartado 5 de la citada Ley, en relación con el art. 115 de la misma, permiten al sujeto pasivo optar por proceder a la compensación -lo que puede hacer en cualquiera de sus declaraciones periódicas- o por solicitar la devolución del saldo a su favor -lo que sólo puede hacer en la última declaración-liquidación anual- está afirmando implícitamente que el saldo cuya devolución se puede solicitar es aquél cuya compensación podrá todavía efectuarse, pero no aquél que ya no es compensable por haber caducado el derecho.*

*Por tanto, una vez caducado el plazo para compensar un determinado saldo no puede obtenerse la devolución de éste, pues a tenor de lo preceptuado en el art. 100, lo que caduca es el derecho a la deducción, que es el presupuesto jurídico tanto para compensar, como para solicitar la devolución, por lo que una vez caducado ese derecho, no cabe ni compensar, ni por ende exigir la devolución. En definitiva, la compensación o la devolución podrán hacerse efectivas siempre que no hayan transcurrido el plazo de cinco años a contar desde la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, por cuanto la devolución es una manifestación más del ejercicio del derecho de deducción, y sujeta por tanto a los mismos plazos.*

En el mismo sentido, entre otras, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 12 de julio y 25 de octubre de 2007 y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 5 de octubre de 2007.

Pues bien, como se ha dicho, el pronunciamiento del Tribunal Supremo contenido en la sentencia de 4 de julio de 2007 supone un criterio totalmente distinto al que se acaba de exponer y, de acuerdo con la mencionada sentencia, el derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA que no ha podido compensar, no caduca cuando fine el plazo de cuatro años para efectuar la compensación, sino que se ha de proceder a dicha

devolución, ya sea de oficio, ya sea a instancia del interesado, durante otro período, el de prescripción, también de cuatro años de duración.

La razón de lo anterior radica en el principio de neutralidad que consagra la Sexta Directiva<sup>1</sup>, principio que resulta esencial en el funcionamiento del Impuesto y que se materializa en la deducción del IVA soportado.

Señala el Tribunal:

*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, resarciéndose 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*

---

<sup>1</sup> Derogada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LCEur 2006, 3252), en la que se mantiene el mismo criterio que la anterior en relación con el citado principio de neutralidad.

*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 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 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.*

En suma, de las manifestaciones del Tribunal Supremo se deriva que:

- El sujeto pasivo puede deducir las cuotas soportadas durante el plazo de cuatro años, a contar desde el momento en que las soportó, siempre que se hayan devengado.
- Durante cuatro años se puede compensar el saldo negativo –esto es, el exceso de IVA soportado que no se ha podido deducir-, a contar desde la declaración-liquidación en que se genera o, alternativamente, solicitar la devolución al finalizar cada año.

- Finalizado el plazo legalmente previsto para compensar, la Administración debe proceder a la devolución de oficio del importe no compensado.
- No obstante, el sujeto pasivo tiene un plazo de cuatro años, que es el de prescripción, para solicitar la devolución del importe del IVA no compensado si la Administración no procede a devolverlo de oficio. Se trata de un derecho autónomo a la devolución que no puede ser ya ejercido a través de las declaraciones-liquidaciones periódicas, sino que puede ejercitarse ante la Administración tributaria mediante una petición *ad hoc*.

Esta última conclusión manifestada por el Tribunal Supremo se funda, como ya se ha dicho anteriormente, en el principio de neutralidad, que en el ámbito del IVA se hace efectivo mediante el mecanismo de la deducción y, complementariamente, a través de la devolución.

El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de sus actividades económicas. La deducción garantiza, por tanto, la perfecta neutralidad respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sea su fin o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén sometidas al IVA<sup>2</sup>. Y la devolución es el complemento necesario a las deducciones para garantizar la neutralidad del impuesto, en los supuestos en que el IVA soportado exceda al repercutido.

Ocurre además que el mecanismo de la deducción constituye un elemento esencial para la determinación del impuesto, pues no es una técnica que se superponga *a posteriori*, una vez determinada la cuota, como sucede en otros tributos, sino que integra su mismo concepto, ya que su objetivo propio consiste en conseguir que el IVA, calculado en cada transacción sobre el precio del bien o servicio sujetos, se exija previa deducción del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio, siendo su naturaleza, según opinión mayoritaria de la doctrina, la de un crédito

---

<sup>2</sup> Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 21 de septiembre de 1988, As. 50/87, Comisión c/ República francesa y Sentencia de 22 de junio de 1993, As 333/91 Sofitam SA c/ Ministre chargé du Budget, entre otras.

impositivo frente al Estado, esto es, un derecho subjetivo de crédito, cuyo ejercicio estriba en la acción de compensación y, subsidiariamente, en la de reembolso<sup>3</sup>.

Así pues, al ser la deducción del impuesto pagado con anterioridad la esencia misma del IVA, deviene necesario arbitrar las fórmulas que permitan el ejercicio del derecho a la deducción sin más limitaciones que las que se derivan de las disposiciones comunitarias y, en este sentido, cuando el sujeto pasivo no ha podido deducir las cuotas soportadas por insuficiencia de cuotas repercutidas, ni ha podido compensarlas, tendrá que obtener, por cualquier mecanismo, la devolución, si ésta es su pretensión.

En otro orden de consideraciones, la doctrina se ha planteado si las conclusiones vertidas por el Tribunal Supremo son enteramente satisfactorias o si bien, aún admitiendo que el razonamiento supone un importante avance frente a la práctica administrativa, sería preferible articular un sistema diferente para la recuperación del IVA. Así, en opinión de Falcón y Tella<sup>4</sup> la solución propuesta por el Tribunal Supremo no resulta totalmente satisfactoria porque una vez reconocido que el derecho a la recuperación del IVA soportado no caduca por el mero hecho de que tal recuperación haya sido imposible por insuficiencia de cuotas devengadas durante los cuatro años siguientes, no se ve razón alguna por la que deba obligarse a iniciar un procedimiento específico de devolución, en lugar de seguir compensando. Para el autor citado, la sentencia supone, en definitiva, la necesidad de optar por una devolución no prevista en la Ley. Por esta razón considera más acertado que se reconozca el derecho del particular a seguir arrastrando saldos negativos, sin límite temporal alguno.

A su juicio, la fórmula que propugna resulta compatible incluso con el tenor literal de la Ley del IVA, y consiste en entender que el derecho a la deducción nace cuando se devenga el IVA soportado y puede ser ejercitado en el plazo de cuatro años, a través de

---

<sup>3</sup> En el sistema común del IVA se sigue el método de sustracción indirecta, o de deducción cuota a cuota, en el que el valor añadido únicamente se alcanza a través del sistema de deducciones, merced al cual en cada fase de producción se grava la totalidad del valor del bien o servicio producidos, pero para determinar el IVA a ingresar se permite la deducción del impuesto soportado en fases anteriores.

<sup>4</sup> Falcón y Tella, Ramón: *Los efectos del plazo de 4 años previsto en el artículo 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 de julio 2007: ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?*, Quincena Fiscal, Aranzadi núm. 6/2008.

la inclusión de la correspondiente factura en el libro de facturas recibidas, y de la deducción de la cuota soportada en una autoliquidación presentada en cualquier período dentro de los cuatro años. El ejercicio del derecho interrumpe la prescripción, de modo que se abre un nuevo plazo de cuatro años, si bien el objeto del derecho no es ya la cuota soportada sino que pasa a ser el «saldo negativo» de una autoliquidación anterior. Desde esta perspectiva, cada vez que se incluye en una autoliquidación el saldo a compensar resultante de otra autoliquidación anterior se produce una interrupción de la prescripción, y al mismo tiempo una novación objetiva pues el importe a compensar pasa a ser el saldo resultante de la nueva autoliquidación.

Señala Falcón que, la opinión que se mantiene presenta la ventaja (frente a la solución a que llega la sentencia) de que se evita la creación de un procedimiento específico de devolución no previsto ni en las Directivas ni en la Ley, la cual únicamente se refiere (además de las devoluciones a exportadores, en régimen de viajeros y a sujetos no establecidos) a la posibilidad de solicitar el saldo existente en favor del sujeto pasivo a 31 de diciembre de cada año (art. 115 LIVA).

Retomando la sentencia que se comenta, interesa resaltar una serie de consideraciones vertidas por el Tribunal de instancia, esto es, el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja que, pese a no haber sido finalmente refrendadas por el Tribunal Supremo, aunque sí recogidas en el cuerpo de la sentencia, presentan una indudable importancia. Señala el Tribunal Superior de Justicia lo que sigue:

El principio general en el que se apoya todo el sistema del IVA consiste en que el impuesto que ha gravado los elementos que componen el precio de una operación (IVA soportado) resulta deducible del impuesto que grava a dicha operación (IVA repercutido).

La deducción tiene determinados requisitos para su aplicación en el tiempo (98 LIVA), el cual es de cinco años (actualmente cuatro) desde que nació el derecho a ella. Se cohonesto con lo anterior, lo establecido para el caso de que en la declaración-liquidación de un período las deducciones superen a las cuotas devengadas, pudiendo

entonces el sujeto pasivo, en cuanto a ese exceso, optar por una de las alternativas siguientes: a) Compensarlo en las declaraciones-liquidaciones posteriores, con un plazo máximo de cinco años (ahora cuatro) contados a partir de la declaración-liquidación que originó el exceso; b) Solicitar la devolución del exceso por el procedimiento previsto en la LIVA, art. 115 a 119, y RIVA, arts. 29 a 32 y 71.2.

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

Lo acabado de exponer pone de manifiesto dos premisas muy claras: el esquema general del funcionamiento del IVA puede determinar la existencia de un saldo a ingresar, a devolver o a compensar; si el resultado de la liquidación es a favor del sujeto pasivo, no puede decirse, con carácter general, cual es la opción más conveniente entre devolución o compensación, ya que depende tanto del resultado previsto en la liquidación del siguiente período como del tiempo que pueda tardar la Administración en devolver las cuotas y, por último, que resulta indubitada la voluntad del legislador de admitir la voluntad del sujeto de compensar o solicitar la devolución de cuotas para la recuperación de la porción de crédito de impuesto que eventualmente se produzca, lo que indirectamente supone el reconocimiento de la existencia de un derecho subjetivo, a favor del contribuyente, en forma de crédito, cuya renuncia debería ser expresa.

Sentado lo anterior, del análisis del expediente administrativo la Sala de instancia deduce que resulta palmaria la voluntad del actor de obtener para sí las cuotas no deducidas y, además, 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 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.

Asimismo, a juicio de la Sala de instancia, hay que tener en cuenta que en la mecánica deductiva de la normativa del IVA vigente, no se exige, como hacía la anterior (cfr. Real Decreto 2028/1985, por el que se aprobó el antiguo Reglamento del IVA. art. 65.5), el seguir un orden cronológico para deducir los excesos de cuotas (compensar) en las declaraciones-liquidaciones posteriores, aunque sí se induce en el modelo oficial (M-300) a que se siga un orden temporal, pero, debe recordarse la nula virtualidad, en cuanto a imperatividad normativa, de dichos modelos normalizados, cuya única función es facilitar las labores de gestión tributaria.

Es decir, el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja apunta la posibilidad de utilizar en el ámbito de la deducción y compensación de cuotas soportadas una mecánica diferente a la que, conforme a la orientación administrativa, se viene utilizando en las autoliquidaciones del IVA. Esto es, se trataría de aplicar en el período de liquidación en primer lugar el importe pendiente de compensar de un período anterior y, después, las cuotas deducibles soportadas durante dicho período de liquidación. En definitiva, se trata de aplicar el método FIFO en lugar del habitual LIFO.

A favor de esta forma de proceder puede esgrimirse la propia normativa del IVA, cuya Ley reguladora es particularmente confusa en este tema y puede ser objeto de diversas interpretaciones, entre las cuales cabe, sin mucho esfuerzo, la que se ha descrito en el párrafo anterior.

Finalmente, debe advertirse que, frente al posicionamiento del Tribunal Supremo se pronuncia el TEAC en sus resoluciones de 11 de julio y 26 de septiembre de 2007. En esta última, señala que:

*No procede la devolución de oficio por parte de la Administración de las cuotas deducibles no compensadas durante el plazo de caducidad, sin que exista contradicción de la norma nacional con la Sexta Directiva. El sistema establecido por el legislador nacional no permite con carácter alternativo a la compensación que no se haya podido efectuar, el reconocimiento al sujeto pasivo del derecho a la obtención de la devolución de la cantidad para la que no ha ejercitado el derecho anterior. Ambas posibilidades,*

*compensación o devolución no operan de modo alternativo, sino excluyente, sin perjuicio de poder optar por la devolución a la finalización de los ejercicios naturales comprendidos en el plazo de caducidad...*

*De otra parte, sostiene la demandante que es contrario al principio de neutralidad del Impuesto establecer límites a la recuperación del soportado y que entenderlo de otro modo supondría establecer una especie de renuncia tácita del derecho a la deducción, tesis que tampoco comparte esta Sala ya que de aceptarse no sólo quedaría suprimida la caducidad del derecho a la deducción sino incluso su prescripción, instituciones ambas recogidas en la propia Ley del Impuesto (art. 99.Tres y Cinco, regulación que, contrariamente a lo que se dice en la demanda, no supone vulneración alguna de la Sexta Directiva) como también se pretende por la reclamante que en todo caso ha podido ejercitar su derecho a la deducción del IVA soportado mediante la correspondiente compensación o la devolución pero respetando los tiempos y formas al efecto establecidos...*

*Pues bien, los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992, dentro de los márgenes amplios que permite la normativa comunitaria recogida en el artículo 18.4, otorgan la posibilidad al sujeto pasivo para que opte por solicitar la devolución o seguir compensando, en un plazo razonable, que es el de cuatro años, que, siendo un plazo de caducidad, coincide con el de prescripción de las acciones. Imponer a la Administración Tributaria la carga de proceder a la devolución de oficio una vez concluido el plazo en el que el sujeto pasivo puede compensar, cuando no ha optado por la devolución en la declaración - liquidación del último período de liquidación de los ejercicios anteriores a la finalización del plazo de caducidad, es tanto como exigirle la procedencia de abrir a todos los sujetos pasivos, en todas las declaraciones liquidaciones por ellos presentadas con resultado de compensación, trimestrales o mensuales, de los correspondientes procedimientos de investigación y comprobación, puesto que la Administración Tributaria desconoce si el exceso de impuesto soportado deducible sobre el devengado ha caducado en cada una de las declaraciones liquidaciones presentadas; lo que a todas luces resulta una carga desproporcionada que no tiene apoyo ni en la Ley 37/92, ni tampoco en la Sexta Directiva.*

Ciertamente, la devolución de oficio puede, en este caso, resultar excesiva para la Administración. Ello no obstante, no sucede lo mismo si se trata de promover un expediente de devolución a instancia de parte, como propone el Tribunal Supremo, o se admite la solicitud de devolución del saldo pendiente a 31 de diciembre, más allá del plazo de los cuatro años previsto para la compensación.

Al respecto, téngase en cuenta que el régimen general de devolución contenido en el artículo 115 de la Ley del IVA, no señala plazo alguno de caducidad y sólo puede admitirse que se sujeta a caducidad si se entiende comprendido el derecho a devolución en el artículo 100 de la citada Ley del IVA, lo cual puede ser asimismo cuestionado. En efecto, el artículo 100 de la Ley del IVA señala que el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99, siendo que dicho artículo, si bien se refiere en su apartado cinco a la devolución, lo hace únicamente a los efectos de establecer la posibilidad de optar por la devolución en lugar de la compensación, remitiendo, en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho, al artículo 115 de la Ley.

También se pronuncia el TEAC sobre el orden que ha de seguirse para practicar la deducción de los excesos compensables, indicando que:

*Una incorrecta interpretación del artículo 99 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, entendería que lo que la norma establece es que, el exceso de cuotas deducibles respecto de cuotas devengadas generado en un determinado período de liquidación ha de compensarse con las cuotas devengadas en los siguientes períodos de liquidación, de forma que dicho exceso se verá compensado con las primeras cuotas devengadas (sin considerar las soportadas en ese mismo período) "actualizándose" de esta forma la antigüedad.*

*Esta interpretación errónea de la norma permitiría minorar en primer lugar el impuesto devengado en el período de liquidación con los excesos originados en períodos anteriores y en segundo lugar, si existe todavía un exceso de cuotas devengadas, reducir de dicho exceso las cuotas soportadas en el propio ejercicio. Es*

*decir, que esta interpretación que como hemos dicho es errónea (por los argumentos que a continuación se exponen) entendería que la norma no ha establecido un orden para la deducción de cuotas soportadas, según procedan de deducciones ejercitadas en el propio período de liquidación o sean excesos procedentes de ejercicios anteriores a aquel al que se refiere la declaración-liquidación presentada.*

*Pues bien, de la normativa anteriormente citada se deduce que el legislador emplea el término "deducciones procedentes"<sup>5</sup>, para referirse a las deducciones soportadas en el propio período de liquidación o a deducciones que, habiéndose soportado en períodos anteriores, no han sido incluidas en una declaración anterior, y la deducción se ejerce en el período correspondiente a la declaración presentada, habiéndose respetado los plazos de caducidad fijados por la normativa del Impuesto. Dicho término ("deducciones procedentes") no incluye los saldos o créditos favorables al sujeto pasivo por exceso de cuotas soportadas y deducidas respecto de las devengadas y generados en ejercicios anteriores. Estos no son deducibles, sino compensables.*

*Además de las argumentaciones efectuadas, hemos de advertir finalmente que de admitir la teoría de aplicar en la declaración-liquidación de un período, directamente el saldo a compensar de períodos anteriores contra el IVA devengado añadiéndose posteriormente el impuesto soportado en este período de declaración, estaríamos vulnerando el plazo de cuatro años para efectuar la compensación desde que se produjo el exceso, puesto que con ello estaríamos generando nuevos saldos a compensar en cada período de declaración-liquidación, y podría llevar en su caso a la consecuencia de que la Administración Tributaria, no pudiera comprobar la veracidad de tales compensaciones por proceder de períodos de declaración ya prescritos.*

Pues bien, como se ha explicado, el Tribunal Supremo ha sentado un criterio distinto en torno al tema de la devolución del IVA, fundado en la propia normativa comunitaria,

---

<sup>5</sup> A juicio de Falcón y Tella, en la expresión "deducciones procedentes" tiene cabida tanto el IVA soportado como el saldo a compensar resultante de las autoliquidaciones de los cuatro años anteriores, siempre que no se haya optado por la devolución.

que debe prevalecer sobre el criterio administrativo y respecto del cual, pese a que no sienta doctrina legal, debería entenderse vinculada la Administración Tributaria.