Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 26 de octubre de 2017 [1]

Asunto C-533/16

Volkswagen AG
contra:
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca)]

«Cuestión prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto abonado a proveedores — Entrega de bienes no sometidos al IVA — Imposición de las entregas al IVA mediante facturas separadas — Denegación del derecho de deducción por expiración del plazo de prescripción»

1. El derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha sido examinado por el Tribunal de Justicia en respuesta a numerosas cuestiones prejudiciales. En este asunto, la pregunta que plantea el órgano jurisdiccional de reenvío versa sobre el plazo en el que la deducción de aquel impuesto puede llevarse a cabo.

2. El problema al que se enfrenta el tribunal nacional deriva de que Volkswagen AG recibió de unas empresas proveedoras ciertos bienes, entre los años 2004 a 2010, sin que, en las facturas correspondientes, se incluyera el IVA. Las dos partes habían asumido, erróneamente, que esas operaciones no estaban sujetas al IVA por tratarse de una compensación financiera.

3. Reconocido el error en el año 2010, los proveedores cargaron el IVA a Volkswagen y expidieron —esta vez, sí— la pertinente factura con la mención del impuesto devengado, al mismo tiempo que presentaron una declaración complementaria del IVA para ingresarlo en el Tesoro. Volkswagen pretendió deducirse el IVA que había soportado, pero la Administración tributaria solo acogió esta petición respecto de algunos de los períodos reclamados, rechazándola para los demás, porque ya había transcurrido el plazo para ejercitar ese derecho (cinco años).

4. El incidente prejudicial permitirá, pues, al Tribunal de Justicia resolver hasta qué punto el derecho a la deducción del IVA prevalece cuando, en las entregas originarias de bienes, no se exigió este impuesto y la regularización ulterior afecta a períodos fiscales de más de cinco años atrás.

1 Lengua original: español.

I. Marco normativo

Normativa de la Unión

Directiva 2006/112/CE[2]

5. El artículo 62, puntos 1 y 2, prescribe:

«Se considerarán:

1) "devengo del impuesto", el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) "exigibilidad del impuesto" el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

6. El artículo 167 reza:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

7. Según el artículo 168, letra a):

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

8. A tenor del artículo 178, letra a):

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6 [3]».

2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112» o «Directiva IVA»).

3 Comprende los artículos 219 *bis* a 240 de la Directiva IVA.

Directiva 2008/9/CE[4]

9. De acuerdo con el artículo 2:

« A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

1) "sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución", cualquier sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE que no esté establecido en el Estado miembro de devolución, pero sí en el territorio de otro Estado miembro;

[…]

3) "período de devolución", el período cubierto, según el artículo 16, por la solicitud de devolución;

[…]».

10. El artículo 3 enumera las condiciones que han de reunir los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución para que esta última se aplique.

11. Según el artículo 5:

«Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE».

12. El artículo 8, apartado 2, reza:

«2. Además de la información indicada en el apartado 1, la solicitud de devolución contendrá, en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura o documento de importación, la siguiente información:

[…]

d) fecha y número de la factura o del documento de importación;

e) base imponible y cuota del IVA expresados en la moneda del Estado miembro de devolución;

[…]».

13. El artículo 15, apartado 1, prevé:

«1. La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. La solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11».

4 Directiva del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23). El artículo 171 de la Directiva IVA se remite, en relación con la devolución de este impuesto, a las normas de ejecución, actualmente contenidas en la Directiva 2008/9.

Normativa de la República Eslovaca

Ley n.º 222/2004 sobre el IVA [5]

14. El artículo 49, apartados 1 y 2, letra a), recoge:

«(1) El derecho a deducir el impuesto soportado sobre sus bienes y sus servicios nacerá para el sujeto pasivo en la fecha en que el impuesto resulte exigible con respecto a tales bienes y servicios.

(2) El sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que sea deudor el impuesto soportado sobre los bienes y servicios que utilice para la entrega de bienes y la prestación de servicios, con excepción de los mencionados en los apartados 3 y 7. El sujeto pasivo podrá deducir el impuesto

a) cuando le sea exigido por otro sujeto pasivo en el territorio nacional por los bienes o servicios que le hayan sido entregados o prestados o que deban serlo».

15. El artículo 51, apartado 1, letra a), está redactado así:

«(1) El sujeto pasivo podrá ejercitar el derecho a deducción con arreglo al artículo 49 si

a) en el momento de la deducción del impuesto contemplada en el artículo 49, apartado 2, letra a), dispone de la factura de un sujeto pasivo expedida conforme al artículo 71;

[...]».

16. El artículo 55a, apartado 4, señala:

«(4) El solicitante ejercitará su derecho a la devolución del impuesto presentando una solicitud de devolución electrónica a través del portal electrónico creado por el Estado miembro en que tenga su sede, centro de actividad, organización, domicilio o residencia habitual. La solicitud de devolución se presentará no más tarde del 30 de septiembre del año natural siguiente al período de devolución. La Daňový úrad Bratislav I [Agencia impositiva de Bratislava I] notificará de inmediato al solicitante por vía electrónica la fecha de recepción de su solicitud de devolución».

17. A tenor del artículo 71, apartado 1, letra a), y apartado 2:

«(1) A efectos de la presente Ley, se entenderá por:

a) factura: todo documento o mensaje preparado en papel o en formato electrónico con arreglo a las disposiciones de la presente Ley o de la ley en vigor que regule la redacción de la factura en otro Estado miembro;

[…]

(2) Se considerarán igualmente facturas todos los documentos o mensajes que modifiquen la factura original y se refieran de modo específico e inequívoco a ella.»

5 En adelante, «Ley del IVA».

18. El artículo 45 del Código de procedimiento tributario (en lo sucesivo, «Cpt») prescribe:

«(1) A menos que la presente Ley o una ley específica disponga otra cosa, no podrá recaudarse un impuesto, ni tampoco una cuota complementaria, ni podrá reconocerse el derecho a la devolución del exceso de cuota, ni tampoco el derecho a la devolución del impuesto, una vez que hayan transcurridos cinco años a partir del final del año en el que el sujeto pasivo habría debido presentar una declaración de impuestos u otra declaración o tenía la obligación de abonar el impuesto sin necesidad de presentar la declaración de impuestos u otra declaración, o del año en el que nació para el contribuyente el derecho a la devolución del exceso de cuota o del derecho a la devolución del impuesto; […]».

II. Hechos del litigio y cuestiones prejudiciales

19. Entre los años 2004 y 2010, la sociedad Hella Leuchten-Systeme GmbH, con sede en Paderborn, Alemania, así como las sociedades Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., y Hella Slovakia — Signal Lighting, ambas sitas en Eslovaquia (en lo sucesivo, «proveedores Hella»), entregaron a Volkswagen matrices para la fabricación de sistemas de iluminación para automóviles. [6]

20. En las facturas que expidieron a esos efectos, los proveedores Hella no incluyeron el IVA, al considerar que no se trataba de una entrega de bienes, sino de una mera compensación financiera.

21. Advertido su error, en 2010, los proveedores Hella cargaron el IVA a Volkswagen mediante unas facturas separadas, expedidas conforme al artículo 71 de la Ley del IVA, e hicieron una declaración complementaria de ese impuesto, con el consiguiente abono de su importe al Tesoro Público.

22. Mediante solicitud de fecha 1 de julio de 2011, basada en los artículos 55a a 55g de la Ley del IVA, y dentro del plazo fijado por la Directiva 2008/9, Volkswagen instó a la Administración tributaria que se le aplicara la devolución del IVA.

23. La Administración, por acuerdo de 3 de abril de 2012, estimó en parte la solicitud de Volkswagen, devolviéndole 1 536 622,92 euros del IVA correspondiente a los cinco años previos a la fecha de su petición.

24. En ese mismo acuerdo, la Administración tributaria desestimó la pretensión de Volkswagen en cuanto al importe restante del IVA, que ascendía a 1 354 968,83 euros. Adujo que había expirado el plazo previsto en el artículo 45, apartado 1, del Cpt (cinco años a partir de la entrega de los bienes).

25. Ese acuerdo de 3 de abril de 2012 fue confirmado, en vía administrativa, por la Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de tributos de la República Eslovaca).

26. Volkswagen impugnó la decisión de la Dirección de tributos ante el Krajský súd v Bratislave (Tribunal regional de Bratislava), que desestimó su recurso. A juicio de ese tribunal, que compartía la motivación de la Dirección de tributos, el derecho a la devolución del IVA nace para el sujeto pasivo en el momento de la entrega de los bienes y su ejercicio está sometido a un plazo de cinco años. En consecuencia, el derecho a la devolución del IVA por el período comprendido entre 2004 y 2006 se había extinguido cuando fue depositada la solicitud de reembolso del impuesto (en 2011).

27. Volkswagen ha recurrido la sentencia de instancia ante el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) sosteniendo, entre otros argumentos, que la interpretación del derecho nacional no es conforme con la normativa de la Unión ni con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en lo que respecta al cálculo del *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción.

6 No se discute que esos bienes se utilizaron para las necesidades de las operaciones gravadas de Volkswagen.

28. El Tribunal Supremo indica que se ve confrontado a dos posturas en cuanto a la determinación del momento en el que expira el plazo para solicitar la deducción del IVA: a) la de la Dirección de tributos, acorde con la práctica administrativa interna, según la que ese plazo comienza el día de la entrega efectiva de los bienes, al amparo de los artículos 63 y 167 de la Directiva IVA; y b) la de Volkswagen, a cuyo parecer el ejercicio del derecho a la deducción del IVA reclama que se cumplan cumulativamente dos condiciones: la entrega de los bienes, en tanto que operación gravada, y estar en posesión de una factura o de un documento apto para sustituirla.

29. En esta tesitura, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) eleva al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas prejudiciales:

«1) La Directiva 2008/9 y el derecho a la devolución del impuesto, ¿deben interpretarse en el sentido de que para ejercitar el derecho a la devolución del IVA es preciso que concurran dos requisitos acumulativos:

i) entrega de bienes o prestación de servicios, e

ii) inclusión del IVA en la factura por parte del proveedor?

Con otras palabras, ¿es posible que solicite la devolución del impuesto un sujeto pasivo a quien no se cargó el IVA en una factura?

2) ¿Es conforme al principio de proporcionalidad o de neutralidad fiscal del IVA que el plazo para la devolución del impuesto se calcule a partir de una fecha en la que no concurren todos los requisitos de fondo para el ejercicio del derecho a la devolución del impuesto?

3) Con arreglo al principio de neutralidad fiscal, ¿deben interpretarse las disposiciones recogidas en los artículos 167 y 178, letra a), de la Directiva IVA en el sentido de que, en unas circunstancias como las del litigio principal y siempre que concurran los demás requisitos esenciales de fondo y de forma necesarios para el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto, tales artículos se oponen a una práctica de la autoridad tributaria en virtud de la cual se deniega al sujeto pasivo el derecho a la devolución del impuesto ejercitado dentro del plazo fijado, con arreglo a la Directiva 2008/9, en un supuesto en el que el impuesto le ha sido cargado por el proveedor en la factura y ha sido abonado por este último antes de la expiración del plazo de prescripción establecido en la normativa nacional?

4) Con arreglo al principio de neutralidad y al principio de proporcionalidad que constituyen los principios fundamentales del sistema común del IVA, ¿han sobrepasado las autoridades tributarias eslovacas los límites de lo necesario para conseguir el objetivo perseguido por la Directiva IVA en un supuesto en el que han denegado a un sujeto pasivo el derecho a la devolución del impuesto abonado por haber expirado el plazo de prescripción para la devolución establecido por la normativa nacional, aunque en ese lapso de tiempo el sujeto pasivo no habría podido ejercitar el derecho a la devolución y aunque el impuesto haya sido debidamente recaudado y el riesgo de evasión fiscal o de impago quede totalmente excluido?

5) ¿Cabe interpretar los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima y el derecho a una buena administración, contemplado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el sentido de que se oponen a una interpretación de las disposiciones de la normativa nacional según la cual, para la observancia del plazo para la devolución del impuesto, resulta determinante la fecha de la decisión de la Administración Pública sobre la devolución del impuesto, y no la fecha en que el sujeto pasivo ejercita su derecho a la devolución del impuesto?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

30. El auto de reenvío tuvo entrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 20 de octubre de 2016.

31. Han depositado observaciones escritas la Dirección de tributos, el Gobierno de Eslovaquia y la Comisión Europea.

32. No se ha considerado imprescindible la celebración de una vista oral, en aplicación del artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

IV. Síntesis de las observaciones de las partes

33. Los escritos de la Dirección de tributos y del Gobierno de Eslovaquia, similares en su contenido, proponen, como contestación común a las cuatro primeras preguntas, que el derecho de la Unión no se opone a la normativa ni a la práctica nacionales controvertidas.

34. En primer lugar, a juicio del Gobierno eslovaco, la devolución del IVA no constituye más que una aplicación específica del derecho a deducir ese impuesto, que forma parte del mecanismo del IVA y no debe ser limitado.[7] La determinación del momento en el que nace el derecho a la devolución se ha de realizar acudiendo a las normas sobre deducción del IVA, aunque estas últimas no aludan expresamente a la devolución.

35. Para fijar ese momento, ambas autoridades nacionales invocan los artículos 62, punto 2, 63, 167, 170 y 171 de la Directiva 2006/112. De ellos infieren que el plazo para ejercitar el derecho a la devolución, en relación con un bien, corre desde que el impuesto deviene exigible, es decir, desde la entrega de ese bien.

36. La factura, en cambio, no tiene incidencia en la especificación de ese momento, sin que el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA pueda interpretarse en el sentido de que el derecho a la deducción surja con la posesión de la factura. Vincular el inicio del plazo a la posesión de dicho documento sería contrario a los principios de seguridad jurídica, de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

37. En segundo lugar, invocan los artículos 168, 171, 179 y 180 de la Directiva 2006/112, así como los artículos 14, 15 y 16 de la Directiva 2008/9, para colegir que solo cabe ejercer el derecho a la devolución en tiempo útil hasta el 30 de septiembre del año civil siguiente al año en el que nació. No sería contrario al derecho de la Unión que un Estado miembro desestime una solicitud de devolución presentada después de esa fecha.

38. El Gobierno eslovaco señala que, con arreglo al artículo 180 de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden prolongar el plazo para ejercer ese derecho,[8] pero no ilimitadamente, lo que justificaría que las normas nacionales sometan la devolución del IVA a un plazo de caducidad.[9]

39. Por último, las dos autoridades nacionales estiman inadmisible la quinta pregunta, pues el tribunal remitente no habría precisado los hechos relevantes ni explicado su pertinencia para decidir sobre el fondo de litigio principal.

7 Cita a este respecto la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 30.

8 En referencia a la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 46.

9 Remite a la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartados 45 y 46.

40. La Comisión sugiere responder a las tres primeras preguntas de manera conjunta. A su juicio, el sujeto pasivo, para ejercer su derecho a la deducción, ha de contar con una factura que indique el importe del IVA soportado. [10] Advierte que, de seguirse la posición de la autoridad tributaria eslovaca, el sujeto pasivo tendría derecho a la deducción aun sin haber pagado ninguna cantidad a la Hacienda eslovaca ni poseer factura alguna. Además, aunque hubiese ejercido su derecho a la deducción, en este caso se le habría denegado.

41. La Comisión opina que, en supuestos de regularización como el del litigio principal, esta abre el derecho a deducción del IVA, que es correlativo al pago del impuesto. El sujeto pasivo solo puede reivindicar la deducción del IVA cuando se le hayan entregado bienes y cuente con la correspondiente factura.

42. En cuanto a la cuarta pregunta prejudicial, la Comisión aprecia que Volkswagen no pudo ejercer su derecho a deducir el IVA por razones objetivas, ya que desconocía la existencia de una deuda por ese impuesto hasta que se le giraron las facturas. Aplicarle el plazo de prescripción de cinco años desde la entrega de los bienes implicaría, en estas circunstancias, hacer imposible, en la práctica, el ejercicio de aquel derecho.

43. Además, esa situación llevaría a conculcar el principio de neutralidad fiscal, ya que Volkswagen hubo de pagar incluso por períodos superiores a cinco años, sin poder optar a la deducción en relación con todos ellos. Por los mismos motivos, añade la Comisión, la normativa eslovaca excede el margen de apreciación del que disfruta el Estado miembro.

44. En cuanto a la quinta pregunta, para la Comisión es innecesario contestarla, en la medida en que, para llevar a cabo el juicio de compatibilidad de la norma interna con el derecho de la Unión, basta apelar a la Directiva 2006/112 o a otras disposiciones de derecho derivado en el ámbito del IVA.

V. Análisis

A. Observación preliminar, planteamiento y reformulación

45. Aunque en el litigio principal el sujeto pasivo reclama a las autoridades fiscales eslovacas la *devolución* del IVA, en realidad, esa devolución se configura como una mera consecuencia de la diferencia, o saldo, entre el IVA del que es deudor y el IVA devengado o pagado por la sociedad Volkswagen en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecida.

46. La controversia ha de resolverse, pues, interpretando las normas que regulan el derecho a la deducción, que es el que propicia la eventual devolución del IVA. Esta última es el instrumento mediante el que un Estado miembro reembolsa a los sujetos pasivos no establecidos en él la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les fueron entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro.

47. Las disposiciones sobre la devolución en la Directiva 2008/9 responden a lo previsto en el artículo 170 de la Directiva 2006/112. La interpretación de la primera ha de acompasarse, pues, a los preceptos sobre el derecho a la deducción de la segunda, ya que la Directiva 2006/112 es la norma de base en toda la regulación del IVA.

10 Recuerda, en este contexto, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35.

48. Por consiguiente, habrá que atender, en primer lugar, a los preceptos de la Directiva 2006/112 relativos al derecho a la deducción (en particular, a sus artículos 167, 168 y 178). En un segundo plano, podría acudirse a los artículos 14, 15 y 16 de la Directiva 2008/9, sobre la devolución, pero no creo que sea necesario para contestar al tribunal de reenvío. En todo caso, no se podrá prescindir de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal del IVA.

49. Coincido con las autoridades eslovacas y, en parte, con la Comisión en que las preguntas prejudiciales primera a cuarta están estrechamente vinculadas y merecen un tratamiento conjunto. Creo, además, que es oportuno reformularlas para que la respuesta del Tribunal de Justicia gane en claridad.

50. A mi juicio, como resumen de esas cuatro preguntas, lo que interesa es dilucidar si el derecho de la Unión (en particular, los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva IVA, así como los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal) permite denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado, por estimarse que ha prescrito el plazo para el ejercicio de ese derecho, en una situación en la que: a) se consideró, erróneamente, que la entrega de bienes no estaba gravada por el impuesto; y b) la posterior regularización se llevó a cabo años después, momento en el que el sujeto pasivo pagó el IVA, y luego pretende su devolución.

51. A su vez, la quinta pregunta recibirá un tratamiento propio.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales primera a cuarta

52. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado repetidas veces sobre los requisitos, materiales y formales, a los que está supeditado el derecho a deducir el IVA.

53. En cuanto a los requisitos *materiales*, la atención se ha dirigido a los preceptos de la Directiva 2006/112 que regulan el nacimiento y el alcance de ese derecho (artículos 167 y siguientes del capítulo 1 del título X de esa Directiva).[11] Con arreglo a ellos, el derecho a deducción se origina en el mismo momento en el que el impuesto deviene exigible: en el caso de las entregas de bienes, cuando se transmite la mercancía del proveedor al sujeto pasivo.[12] Lo que importa, a efectos de la exigibilidad del IVA, es la realidad de la operación de traslado de la posesión de los bienes, efectuada por una parte, que faculte a la otra para disponer de hecho de ese bien como si fuera su propietario.[13]

54. Los requisitos *formales* del derecho a deducción «regulan, en cambio, las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración».[14] Entre esos requisitos[15] importa, para este reenvío, el relativo a la factura: en virtud del artículo 178, letra a), de la Directiva IVA, para «poder ejercer el derecho a la deducción», el sujeto pasivo ha de «estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6» de esa misma Directiva.

11 Sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429), apartado 41. La sentencia versaba principalmente sobre los artículos 17, 18 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), pero esos preceptos se han recogido, a veces incluso literalmente, en la Directiva 2006/112; véase la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahegében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU: C:2012:373), apartados 5 a 11.

12 Artículo 63 de la Directiva 2006/112.

13 Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 44 y jurisprudencia citada.

14 Sentencia de 11 de diciembre de 2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU/C/2014/2429), apartado 42.

15 Artículos 178 y siguientes de la Directiva 2006/112.

55. Del auto de remisión se desprende: a) que la entrega de bienes a Volkswagen se había llevado a cabo en su día, tal y como se plasmó ulteriormente en la correspondiente factura; y b) que esa factura contenía (o, al menos, no se discute que no sea así) toda la información exigida por la Directiva 2006/112. Se cumplen, pues, los requisitos materiales y formales que condicionan tanto el nacimiento como el ejercicio del derecho a deducción del IVA. [16]

56. Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones que el órgano jurisdiccional remitente pudiera practicar, Volkswagen estaba legítimamente amparado, en principio, para ejercer su derecho a la deducción. Buena prueba de esto es que la Administración tributaria le ha reconocido ese derecho, si bien para una parte de los períodos tributarios respecto de los que se ejercitó. Para el resto, el Gobierno eslovaco y la Dirección de tributos esgrimen que el transcurso de cinco años lo hacen inviable.

57. La Directiva IVA no se refiere explícitamente al plazo para ejercer el derecho a la deducción. Ese silencio no obsta a que las normas nacionales lo instauren, por razones ligadas a la seguridad jurídica. El Tribunal de Justicia ha declarado 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)». [17]

58. Ahora bien, la fijación del día inicial de ese plazo no puede atender en exclusiva al instante en el que se produce la entrega de los bienes, al margen de cualquier otra circunstancia relevante. Aunque, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducción se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su *ejercicio* solo es posible, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura en la que se haya reflejado la entrega de los bienes.

59. La disociación entre el momento del nacimiento y el del ejercicio del derecho a deducción se explica por el funcionamiento del IVA:

– Al adquirir los bienes, el sujeto pasivo abona a su proveedor, o al menos queda obligado a abonar, un IVA comprendido en el precio de los productos que él mismo utilizará, generalmente, para sus operaciones gravadas.

– A efectos de la gestión del impuesto, sin embargo, la deducción de ese IVA ya pagado puede hacerse valer en las liquidaciones ulteriores, que se deberán presentar a las autoridades fiscales respaldadas o acompañadas, en su caso, por las correspondientes facturas, [18] como medio probatorio imprescindible para optar a la deducción (en su caso, a la devolución).

16 Sentencia de 21 junio de 2012 Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 44

17 Sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 46.

18 Según el artículo 218 de la Directiva 2006/12, como factura se acepta «cualquier documento o mensaje en papel o forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el [capítulo 3]».

60. Así pues, el derecho de deducción pone en relación dos pagos del IVA: a) el que el sujeto pasivo ha llevado a cabo por la entrega de los bienes que adquirió de su proveedor; y b) el que el cliente del sujeto pasivo le abona, cuando dicho sujeto pasivo le hace entrega de sus propios productos. Las facturas [19] serán el testimonio de la realidad de las correlativas operaciones y del pago del precio, que ha de incluir el importe del IVA resultante de aplicar el tipo de gravamen procedente. [20]

61. Pues bien, ese importe del IVA pertenece ya, en realidad, a la Administración tributaria, lo que justifica su exigibilidad desde que se abone o se hubiera debido abonar. El emisor de la factura lo retendrá en su función auxiliar de dicha Administración, esto es, al asumir su papel de recaudador del IVA. Parece lógico que nazca al mismo tiempo el derecho a deducción, puesto que el sujeto pasivo debe poder invocar ese pago del impuesto en el momento de liquidar ante la autoridad fiscal.

62. Por expresarlo en los términos del Tribunal de Justicia, «el régimen de deducciones [...] permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su propio proveedor en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio al que cada uno vendió la mercancía a su comprador y el precio que pagó a su proveedor». [21]

63. En este esquema se refleja el principio de neutralidad fiscal, que el sistema común del IVA garantiza con respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que estas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. En dicho sistema, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA soportado.

64. En el centro del derecho a deducir se encuentra, pues, el pago del impuesto al proveedor por el sujeto pasivo. Y es que la deducción no es disociable del pago del impuesto: si el sujeto pasivo no ha satisfecho el IVA, que normalmente debe constar en la factura, carece de todo fundamento, jurídico y económico, para ejercitar su derecho a la deducción.

65. En la Directiva 2006/112, en especial en su artículo 167, el legislador de la Unión contempla el *supuesto normal*, en el que la entrega de bienes, el pago de estos y la factura con la indicación del importe del IVA acontecen de manera prácticamente simultánea. En estos casos, lo lógico es que la exigibilidad del impuesto y el derecho de deducción se originen al mismo tiempo. [22]

66. En cambio, una tesitura como la del litigio principal puede calificarse de *excepcional* o inhabitual, desde el punto de vista del IVA exigible, porque: a) en el momento de recibir los bienes que le entregó su proveedor, Volkswagen no abonó cantidad alguna en concepto de IVA, ya que ambas partes no estimaron la operación sujeta a dicho tributo; y b) en esa misma medida, Volkswagen no recibió factura alguna que incluyera el IVA y le habilitara a ejercer su derecho de deducción.

67. En esa tesitura, el sujeto pasivo no podía, lógicamente, reivindicar el derecho a deducir el importe de un IVA que no había abonado con anterioridad.

19 Siendo, como son, unos documentos exigibles por regla general para aspirar a la deducción, las facturas pueden faltar en determinadas circunstancias, sin que ello impida el ejercicio del derecho a deducir. Véase, en esta línea, la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 47.

20 Véase el artículo 226, puntos 9 y 10, de la Directiva 2006/112.

21 Véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 36.

22 El Tribunal de Justicia ha declarado que «el ejercicio de este derecho a deducción implica que, en principio, los sujetos pasivos no efectúan ningún pago y, por tanto, no abonan el IVA, que están obligados a soportar, antes de recibir una factura u otro documento considerado equivalente, y que no puede considerarse que una operación determinada ha sido gravada con el IVA antes de que este se haya abonado». Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35.

68. La situación cambió significativamente cuando, en el año 2010, los proveedores Hella regularizaron las operaciones erróneamente entendidas no sujetas al IVA, esto es, cobraron el importe debido por Volkswagen y lo ingresaron en el Tesoro Público. Desde ese momento, creo que lo correcto habría sido vincular la exigibilidad y el subsiguiente derecho de deducción con el pago efectivo del impuesto.

69. Por decirlo con otras palabras, lo sucedido es, en realidad, un ejemplo de pago tardío del IVA.[23] Con la regularización de las operaciones se reunieron, verdaderamente, las condiciones materiales y formales que abren el derecho a la deducción. Fue entonces cuando debía comenzar el cómputo del plazo para ejercerlo: hubo entrega de bienes real, se devengó un importe en concepto de IVA que se ingresó en las arcas del Estado y se emitió la correspondiente factura con los requisitos del artículo 226 de la Directiva IVA.

70. Las autoridades fiscales eslovacas, por el contrario, aplican sus normas nacionales en materia tributaria (en concreto, el artículo 45 del Cpt) retrotrayendo el ejercicio del derecho de deducción del IVA al momento físico de la entrega originaria de los bienes (años 2004 a 2010). Acuden, acto seguido, al plazo quinquenal de prescripción, tomando para su cómputo, como día inicial, aquella misma fecha. De todo esto infieren que el derecho a deducir no es viable en relación con los ejercicios prescritos (esto es, los años 2004, 2005 y parte de 2006, pues la solicitud de devolución fue presentada el 1 de julio de 2011).

71. No creo que ese proceder sea adecuado. En primer lugar, me llama la atención que la Administración tributaria eslovaca aplique el plazo de cinco años *contra* Volkswagen cuando, según el artículo 45 del Cpt,[24] ese mismo plazo también rige para la recaudación de los impuestos, esto es, a *favor* de esa empresa, ya que el precepto impide que la Administración recaude impuestos devengados, pero no cobrados, si ya ha transcurrido ese período de tiempo.[25]

72. Si la Administración fiscal no ha tenido inconveniente en recibir, pasados más de cinco años, las cantidades debidas por Volkswagen a título del IVA devengado, por ejemplo, en 2004, simétricamente debería reconocer a ese sujeto pasivo el derecho a deducirse el IVA pagado bajo ese mismo título.

73. En segundo lugar, el artículo 167 de la Directiva 2006/112 puede interpretarse de modo que no obste a que, en circunstancias como la de autos, un sujeto pasivo de buena fe[26] no se vea privado por completo de su derecho a deducir el IVA.

74. La exégesis de la normativa nacional que realizan, con su práctica, las autoridades fiscales eslovacas les aboca a negar el ejercicio de aquel derecho en términos contrarios al principio de neutralidad fiscal del IVA. El Tribunal de Justicia ha insistido en la prevalencia de ese principio y en que el derecho a la deducción integra el mecanismo del IVA, de modo que, por regla general, no puede restringirse.[27]

23 El Tribunal de Justicia ha declarado que «el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a un fraude, el cual implica, por una parte, que las operaciones de que se trate […] deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones [las que regulan el IVA]» y que «el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del impuesto sobre el valor añadido fuera de plazo». Véanse el apartado 74 y el fallo de la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).

24 Recuerdo que, a tenor de ese precepto, el plazo de prescripción de cinco años es válido tanto para la Administración como para los contribuyentes: ni aquella puede recaudar un impuesto, o una cuota complementaria, cumplidos esos cinco años, ni los contribuyentes pueden aspirar a la devolución de los impuestos ya pagados, finalizado ese mismo lapso de tiempo.

25 En el derecho de la Unión, los plazos razonables de recurso de carácter preclusivo, en interés de la seguridad jurídica, protegen tanto al contribuyente como a la Administración; véase la sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), apartado 42.

26 Es pacífico entre las partes del litigio principal que ni los proveedores Hella ni la sociedad Volkswagen actuaron de manera fraudulenta o con conocimiento de la irregularidad que suponía considerar las entregas de bienes como operaciones no sujetas al IVA.

27 Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 30.

75. El principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. [28] El Tribunal de Justicia se ha pronunciado claramente en favor de respetar lo más posible el derecho de deducción, por ejemplo, al declarar contraria a los artículos 167, 178, letra a), 179 y 226, punto 3, de la Directiva IVA una normativa nacional en cuya virtud la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio carecía de efectos retroactivos, lo que limitaba las posibilidades de deducir el impuesto devengado al año en el que se rectificó la factura y no a aquel en el que se expidió inicialmente. [29]

76. Pues bien, si esa limitación se estimó contraria a la Directiva 2006/112, por la misma causa habrá de entenderse opuesta a ella la práctica eslovaca que, de hecho, elimina la posibilidad de ejercer el derecho a deducción en casos como el de autos. Ha de tenerse en cuenta que el ejercicio de ese derecho solo es posible cuando su titular es consciente de que sus operaciones están sujetas al IVA, pero no antes, si ha obrado de buena fe (lo que, repito, aquí no se discute).

77. Por último, la actuación controvertida en el litigio principal resulta, a mi parecer, desproporcionada. Ciertamente, el artículo 273 de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude. Esas medidas —entre las que, por motivos de seguridad jurídica, figura el establecimiento de plazos para ejercer el derecho a la deducción— no deben, sin embargo, ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA. [30]

78. Pues bien, reconocida la buena fe del sujeto pasivo, descartada la existencia de fraude o ventaja fiscal y habida cuenta de que se regularizaron las operaciones, no resulta proporcionado privar a aquel contribuyente de su derecho a la deducción solo por haber interpretado, erróneamente, que esas operaciones no estaban sujetas al IVA y porque el tiempo transcurrido al regularizarlas excedía de cinco años.

79. De hecho, la Administración eslovaca reconoce que procedía la deducción, pero la circunscribe a los períodos de devengo del IVA que juzga no prescritos. Ahora bien, como ya he manifestado, si un intervalo de tiempo superior a cinco años no ha sido obstáculo para ingresar, con retraso, el importe del IVA en la Hacienda pública, tampoco debería serlo para, simétricamente, ejercitar el derecho a la deducción.

80. En consecuencia, sugiero como respuesta a las preguntas prejudiciales primera a cuarta que, en unas circunstancias como las de autos, cuando se ha considerado, erróneamente pero de buena fe, que la entrega de bienes no estaba sujeta al IVA y, años después, se ha regularizado el pago de ese impuesto, el sujeto pasivo tiene el derecho a deducirse (o, en su caso, a obtener la devolución) el importe del IVA soportado por esa operación.

C. Sobre la quinta pregunta prejudicial

81. El tribunal *a quo* quiere saber si los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, así como el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea («Carta»), se oponen a la interpretación de la normativa nacional que llevan a cabo las autoridades tributarias de su país.

28 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 38.

29 *Ibidem*, apartado 43.

30 Véase en ese sentido la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 62.

82. Más que declarar dicha pregunta inadmisible en su conjunto, como propone el Gobierno eslovaco, coincido con la Comisión en que ya no es indispensable contestarla, pues la solución a las dudas del tribunal de reenvío únicamente requiere acudir a la interpretación de la Directiva 2006/112, según la ha desarrollado el Tribunal de Justicia. No obstante, con carácter subsidiario, expondré mi opinión sobre su contenido, por si el Tribunal de Justicia decidiera afrontarlo.

83. Por lo que atañe, en primer lugar, al artículo 41 de la Carta, relativo al derecho a una buena administración, su cita no es pertinente en el litigio principal, pues el precepto no va dirigido a los Estados miembros, sino únicamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión. [31] Al versar el litigio principal sobre la actuación de las autoridades fiscales de un Estado miembro, aquel artículo no es aplicable.

84. En segundo lugar, la eventual vulneración del principio de protección de la confianza legítima necesitaría que la autoridad administrativa hubiera hecho concebir a Volkswagen fundadas esperanzas, basadas en garantías concretas, [32] de que accedería a sus pretensiones, de modo que cualquier operador económico prudente y diligente hubiera determinado su conducta apoyándose en tal certeza. [33]

85. No se desprende, sin embargo, del auto de reenvío que se hayan facilitado dichas garantías. Lo que se describe en ese auto es, más bien, una práctica administrativa sobre la interpretación del derecho nacional en cuanto al plazo para instar la devolución del IVA. En el relato no figuran referencias a garantías específicas, de cuya existencia Volkswagen hubiese podido inferir esperanzas de éxito en sus pretensiones.

86. En ausencia, pues, de informaciones más precisas sobre esas hipotéticas garantías, el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho imprescindibles para responder de manera útil a esta parte de la quinta pregunta. [34]

87. En tercer y último lugar, el principio de seguridad jurídica implica, en palabras del Tribunal de Justicia, que una normativa de la Unión ha de permitir a los interesados conocer sin ambigüedad el alcance de sus derechos y obligaciones, a fin de que puedan adoptar las medidas oportunas con conocimiento de causa. [35]

88. Como ya he explicado, [36] el Tribunal de Justicia ha corroborado que, bajo ciertas condiciones, los Estados miembros pueden implantar «plazos de caducidad» para el ejercicio del derecho a deducir el IVA, siempre que no aboquen a la supresión, de hecho o por vía normativa, de ese mismo derecho. [37]

89. La seguridad jurídica, entendida en el sentido antes expresado, podría padecer si la interpretación de los preceptos nacionales que regulan esos plazos fuera aleatoria o caprichosa, o mudara en función de las diferentes autoridades fiscales. No se advierte, sin embargo, que así haya sucedido en este asunto, en el que parece haberse negado el derecho a la deducción a otros sujetos pasivos que se encuentren en la misma tesitura que Volkswagen. [38]

31 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 83 y jurisprudencia citada.

32 Sentencia de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), apartado 76 y jurisprudencia citada.

33 Sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 45 y jurisprudencia citada.

34 Véase, entre otras, la sentencia de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), apartado 31 y jurisprudencia citada.

35 Sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartado 59.

36 Puntos 57 y 77 de estas conclusiones.

37 Sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417), apartados 58 a 61.

38 En el auto de remisión se explica que hay otras empresas en situaciones similares.

90. Cosa distinta es que dicha interpretación, aun siendo uniforme a escala nacional, sea conforme al derecho de la Unión. Si no lo fuera, como he sugerido tras el examen de las cuatro primeras preguntas, la constatación de su carácter contrario a la Directiva 2006/112 basta para contestar al reenvío prejudicial en su conjunto.

VI. Conclusión

91. En virtud de lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) en los términos siguientes:

«Los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad se oponen a denegar a un sujeto pasivo que ha actuado con buena fe el derecho a la deducción de ese impuesto, cuando concurren circunstancias como las del litigio principal, en las que se consideró, erróneamente, que la entrega de bienes no estaba gravada, pero se procedió, años después, a su regularización y a su pago.»