



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 21 de marzo de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 a 171 — Derecho a deducir el IVA — Derecho a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecido en el Estado miembro de devolución — Artículo 178, letra a) — Condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA — Directiva 2008/9/CE — Disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA — Plazo de prescripción — Principio de neutralidad fiscal — IVA pagado y facturado varios años después de la entrega de los bienes — Denegación del derecho a la devolución por expiración del plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de entrega de los bienes»

En el asunto C-533/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca), mediante resolución de 29 de septiembre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de octubre de 2016, en el procedimiento entre

Volkswagen AG

y

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas, las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, por el Sr. F. Imrecze, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno eslovaco, por la Sra. B. Ricziová, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: eslovaco.

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Tokár y R. Lyal y por la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de octubre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 167 y del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE 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 por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), de la Directiva 2008/9/CE 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), y del artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») así como de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Volkswagen AG y el Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca) en relación con la denegación parcial de dicha autoridad de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) debido a la expiración de un plazo de prescripción.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

- 3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»
- 4 A tenor del artículo 167 de dicha Directiva, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

5 El artículo 168 de la citada Directiva dispone:

«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;

[...]».

6 El artículo 169 de la Directiva 2006/112 regula:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

[...]».

7 El artículo 170 de esta Directiva es del siguiente tenor:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo [...] al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

a) las operaciones contempladas en el artículo 169;

[...]».

8 A tenor del artículo 171, apartado 1, de la referida Directiva:

«La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.»

9 El título X de la Directiva 2006/112, relativo a las deducciones, incluye un capítulo 4, titulado «Condiciones para ejercer el derecho a deducir». El artículo 178 de dicha Directiva, que figura en este capítulo 4, prevé:

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

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, 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 los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]]».

10 A tenor del artículo 179, párrafo primero, de la citada Directiva:

«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.»

11 El artículo 180 de la misma Directiva establece que «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».

12 El artículo 182 de la Directiva 2006/112 dispone que «los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181».

13 A tenor del artículo 273 de dicha Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Directiva 2008/9

14 El artículo 1 de la Directiva 2008/9 dispone:

«La presente Directiva establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del [IVA], prevista en el artículo 170 de la Directiva 2006/112/CE, a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3.»

15 Con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva:

«A los 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;

[...]]».

16 El artículo 3 de la citada Directiva enumera las condiciones que deben reunirse para que se aplique a un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución.

17 A tenor del artículo 5 de la Directiva 2008/9:

«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;

[...]

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo [a] la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

18 El artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2008/9 dispone lo siguiente:

«Para poder acogerse a una devolución en el Estado miembro de devolución, un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro deberá realizar operaciones que den derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento.»

19 El artículo 28, apartado 1, de dicha Directiva precisa que las disposiciones de esa Directiva se aplicarán a las solicitudes de devolución presentadas después del 31 de diciembre de 2009.

Derecho eslovaco

20 El artículo 49, apartados 1 y 2, de la zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Ley n.º 222/2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley n.º 222/2004»), tiene la siguiente redacción:

«(1) El derecho a deducir el impuesto soportado sobre un bien o servicio nacerá para el sujeto pasivo en la fecha en que el impuesto resulte exigible con respecto a tal bien o servicio.

(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,

[...]».

21 Según el artículo 51, apartado 1, de esta ley:

«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;

[...]».

22 El artículo 55 b, apartado 1, de la referida Ley dispone:

«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 Bratislava I [(Administración tributaria de Bratislava I, Eslovaquia)] notificará de inmediato al solicitante por vía electrónica la fecha de recepción de su solicitud de devolución.»

23 El artículo 71, apartados 1 y 2, de la Ley n.º 222/2004 establece:

«(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.»

24 El artículo 45, apartado 1, de la zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (Ley n.º 511/1992 relativa a la administración de los impuestos y otras tasas y por la que se modifica la organización de las autoridades financieras territoriales), en su versión aplicable al litigio principal, tiene la siguiente redacción:

«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 transcurrido cinco años a partir del final del año en el que el sujeto pasivo habría debido presentar una declaración de impuestos u una declaración del IVA o tenía la obligación de abonar el impuesto sin necesidad de presentar la declaración de impuestos o una declaración del IVA, o del año en el que nació para el contribuyente el derecho a la devolución del exceso de cuota del IVA o del derecho a la devolución del impuesto [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

25 Durante los años 2004 a 2010, Hella Leuchten-Systeme GmbH, sociedad domiciliada en Alemania, así como Hella Slovakia Front Lighting s.r.o. y Hella Slovakia — Signal Lighting, sociedades domiciliadas en Eslovaquia (en lo sucesivo, conjuntamente, «sociedades Hella»), entregaron a Volkswagen, sociedad domiciliada en Alemania, matrices para la fabricación de sistemas de iluminación para automóviles. En las facturas que expidieron a esos efectos, las sociedades Hella no incluyeron el IVA, al considerar que no se trataba de entregas de bienes, sino de «compensaciones financieras», exentas del IVA.

26 En el año 2010, las sociedades Hella se dieron cuenta de que su forma de proceder no se ajustaba al Derecho eslovaco. Por ello, expidieron facturas mencionando el IVA devengado por Volkswagen por las entregas de los bienes de que se trata, de conformidad con la Ley n.º 222/2004, presentaron declaraciones fiscales complementarias para los años 2004 a 2010 e ingresaron el IVA.

27 El 1 de julio de 2011, Volkswagen remitió a la Administración tributaria de Bratislava I una solicitud de devolución del IVA aplicado a esas entregas.

- 28 Mediante una decisión de 3 de abril de 2012, dicha Administración tributaria estimó parcialmente la solicitud, ordenando la devolución del IVA por un importe de 1 536 622,92 euros, correspondiente a las entregas de bienes realizadas durante los años 2007 a 2010. En cambio, denegó las que se referían al período comprendido entre el año 2004 y el año 2006, debido a la expiración del plazo de prescripción de cinco años previsto por el Derecho eslovaco. A ese respecto, estimó que el derecho a la devolución del IVA había surgido en la fecha de entrega de los bienes, a saber, cuando el IVA fue exigible, de modo que el derecho a la devolución para el período comprendido entre el año 2004 y el 2006 se había extinguido en la fecha de presentación de la solicitud de devolución. Esta decisión fue confirmada por la Dirección de Tributos de la República Eslovaca actuando en condición de órgano de apelación.
- 29 Volkswagen interpuso recurso de anulación contra la decisión de la Dirección de Tributos ante el Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava, Eslovaquia), que lo desestimó.
- 30 Volkswagen interpuso a continuación recurso de apelación contra esa resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca), alegando que la interpretación del Derecho interno sobre la fijación del punto de partida del plazo de prescripción de cinco años establecido en el artículo 45, apartado 1, de la Ley n.º 511/1992, en su versión aplicable al litigio principal, no se ajustaba al Derecho de la Unión ni a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que el derecho a la devolución del IVA únicamente surgía, a su juicio, cuando el proveedor ha realizado una entrega de bienes o una prestación de servicios y ha aplicado el IVA expidiendo la correspondiente factura. Por tanto, el plazo de prescripción no puede comenzar a correr si no se cumplen estos dos requisitos.
- 31 Para apreciar la procedencia de la alegación de Volkswagen y, por tanto, determinar el punto de partida del plazo de cinco años durante los cuales los sujetos pasivos pueden, so pena de prescripción, solicitar la devolución del IVA exigible, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) alberga dudas acerca de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la práctica de las autoridades tributarias según la cual ese plazo comienza a correr en la fecha de entrega de un bien o de prestación de un servicio sujeto al IVA.
- 32 En estas circunstancias, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones 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 concurren dos requisitos acumulativos:
- a) entrega de bienes o prestación de servicios, e
 - b) inclusión del IVA en la factura por parte del proveedor.

En 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 2006/112 en el sentido de que, en unas circunstancias como las del litigio principal y siempre que concurren 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 2006/112 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 IVA, resulta determinante la fecha de la decisión de las autoridades tributarias sobre la devolución del impuesto, y no la fecha en que el sujeto pasivo ejercita su derecho a la devolución del impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera a cuarta

- 33 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal en las que el IVA fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se deniega el derecho a la devolución del IVA debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho comenzó a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de la presentación de la solicitud de devolución.
- 34 A fin de responder a esta cuestión, procede recordar que la Directiva 2008/9 tiene por objeto, según su artículo 1, establecer las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en el artículo 170 de la Directiva 2006/112, en favor de los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Directiva 2008/9.
- 35 No obstante, la Directiva 2008/9 no tiene como objetivo determinar las condiciones de ejercicio ni la amplitud del derecho a la devolución. En efecto, el artículo 5, párrafo segundo, de dicha Directiva, prevé, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 6 y a los efectos de esta última, que el derecho a la devolución del IVA soportado se determinará en virtud de la Directiva 2006/112, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.
- 36 En consecuencia, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Directiva 2008/9, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que le reconoce la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartado 41 y jurisprudencia citada).

- 37 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 38 El régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones, tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 27, y de 21 de septiembre de 2017, *SMS group*, C-441/16, EU:C:2017:712, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 39 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencias de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 37, y de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 40 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (sentencia de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 38).
- 41 En cuanto a las exigencias o a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho a deducir el IVA sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).
- 42 En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva (sentencia de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 40).
- 43 De lo anterior resulta que, como señaló el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, aunque, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su ejercicio solo es posible, en principio, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 44 Como resulta de los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir el IVA se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible.

- 45 Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de dicha Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 46 No obstante, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 47 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva 2006/112, 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 el IVA (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada).
- 48 Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. La lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los posibles abusos es, en efecto, un objetivo reconocido y promovido por dicha Directiva. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de su artículo 273 no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada).
- 49 En el presente caso, de la resolución de remisión resulta que, si bien las entregas de bienes de que se trata se realizaron durante los años 2004 a 2010, las sociedades Hella solo procedieron a la regularización del IVA durante el año 2010 expidiendo facturas que incluían el IVA, presentando declaraciones fiscales complementarias a la autoridad nacional competente e ingresando el importe del IVA. De ello resulta además que se descartó el riesgo de fraude fiscal o de falta de pago del IVA. En estas circunstancias, Volkswagen se vio imposibilitado objetivamente para ejercer su derecho a devolución antes de esa regularización, al no haber dispuesto con anterioridad de las facturas ni sabido que se adeudaba el IVA.
- 50 En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA y, por tanto, Volkswagen podía solicitar que se le liberara de la carga del IVA devengado o pagado de conformidad con la Directiva 2006/112 y con el principio de neutralidad fiscal. Por ello, al no haber mostrado falta de diligencia Volkswagen, y dada la inexistencia de abuso o de colusión fraudulenta con las sociedades Hella, no podía oponerse válidamente al derecho a la devolución del IVA un plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de la entrega de los bienes y que, para algunos períodos, habría expirado antes de la regularización.
- 51 En consecuencia, procede responder a las cuestiones primera a cuarta que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, en las que el IVA fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se denegó el derecho a la devolución

del IVA, debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho había comenzado a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de que se presentara la solicitud de devolución.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

- 52 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones primera a cuarta, de la que se desprende que la conformidad de una normativa o de una práctica nacional con el Derecho de la Unión, en circunstancias como las del litigio principal, puede apreciarse a la luz de la Directiva 2006/112, no procede responder a la quinta cuestión prejudicial.

Costas

- 53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, en las que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se denegó el derecho a la devolución del IVA, debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho había comenzado a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de que se presentara la solicitud de devolución.

Firmas