

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 21 de marzo de 2018

Asunto: C-533/16

Partes: Volkswagen AG y Finančné riaditeľstvo Slovenskej Republiky

Síntesis: «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»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

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, “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.

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. 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.

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.

Volkswagen interpuso recurso de anulación contra la decisión de la Dirección de Tributos ante el Tribunal Regional de Bratislava, Eslovaquia, que lo desestimó.

Tras plantearse el oportuno recurso, el Tribunal Supremo de la República Eslovaca decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

6 Véase, recientemente, la STJUE de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, apartado 59 y jurisprudencia allí citada.

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?

¿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?

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?

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?

¿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?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal 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.

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. Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales.

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. 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.

De lo anterior resulta que, 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.

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. 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).

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.

En el supuesto planteado al Tribunal de Justicia, 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.

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.

Todo lo anterior conduce al Tribunal a considerar que el diez a quo del plazo para solicitar la devolución debe ser necesariamente el instante en el que se expide la factura, planteamiento que resulta del todo compatible con lo previsto en el artículo 31,4 del Reglamento del IVA, toda vez que dispone que el plazo de solicitud de devolución para las no sujetos no establecidos fija como *dies ad quem* “el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera”.

3. Fallo

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.