

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 12 de abril de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 — Principio de neutralidad fiscal — Derecho a la deducción del IVA — Plazo establecido por la normativa nacional para el ejercicio del derecho — Deducción del IVA adicional pagado al Estado y que ha sido objeto de documentos rectificativos de las facturas iniciales a raíz de una liquidación complementaria — Fecha a partir de la cual se computa el plazo»

En el asunto C-8/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal de Justiça (Portugal), mediante resolución de 2 de enero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de enero de 2017, en el procedimiento entre

**Biosafe — Indústria de Reciclagens SA**

y

**Flexipiso — Pavimentos SA,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašinas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Biosafe — Indústria de Reciclagens SA, por los Sres. M. Torres y A.G. Schwalbach, abogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Laires, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de noviembre de 2017;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA») y del principio de neutralidad fiscal.

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Biosafe — Indústria de Reciclagens SA (en lo sucesivo, «Biosafe») y Flexipiso — Pavimentos SA (en lo sucesivo, «Flexipiso») acerca de la negativa de esta a reembolsar a Biosafe el impuesto sobre el valor añadido (IVA) adicional que esta última pagó a raíz de una liquidación complementaria.

### **Marco jurídico**

#### **Derecho de la Unión**

3 El artículo 63 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4 El título X de dicha Directiva, relativo a las deducciones, contiene un capítulo I, bajo el epígrafe «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», que está formado por los artículos 167 a 172 de esta. El citado artículo 167 dispone:

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

5 El artículo 168 de la citada Directiva prevé:

«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 capítulo 4 de ese título X, bajo el epígrafe «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», incluye los artículos 178 a 183 de la Directiva del IVA. A tenor del artículo 178 de esta Directiva:

«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;

[...]»

7 El artículo 179 de dicha Directiva establece:

«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.

[...]»

8 El artículo 180 de la citada Directiva dispone:

«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.»

9 Con arreglo al artículo 182 de esa misma Directiva, «los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181».

10 El artículo 219 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.»

### **Derecho portugués**

11 El Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido) en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «CIVA»), dispone, en su artículo 7, que lleva por título «Devengo y exigibilidad del impuesto»:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, el impuesto se adeudará y se devengará:

a) en las transmisiones de bienes, en el momento en que los bienes se pongan a disposición del adquirente.

[...]»

12 El artículo 8 de dicho Código tiene el siguiente tenor:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, siempre que la transmisión de bienes o la prestación de servicios dé lugar a una obligación de emitir factura o documento equivalente, conforme al artículo 29, se devengará el impuesto:

a) si se respeta el plazo previsto para la emisión de factura o documento equivalente, en el momento de su emisión».

[...]»

13 El artículo 19 del CIVA, titulado «Derecho a deducción», prevé, en su apartado 2:

«Sólo confiere derecho a deducción el impuesto mencionado en los siguientes documentos, emitidos a nombre del sujeto pasivo y que estén en su posesión:

a) En facturas y documentos equivalentes emitidos cumpliendo la legalidad.

[...]»

14 El artículo 22, apartado 1, del CIVA establece:

«El derecho a deducción nace en el momento en que se devenga el impuesto deducible, con arreglo a lo establecido en los artículos 7 y 8, sustrayendo a la cuota global del impuesto debido por las operaciones gravadas del sujeto pasivo durante un período de declaración el importe del impuesto deducible devengado durante el mismo período.»

15 El artículo 29, apartado 7, del CIVA dispone:

«También debe ser emitida factura o documento equivalente cuando la base imponible de una operación o un impuesto correspondiente haya sufrido alteraciones por cualquier motivo, incluida la inexactitud.»

16 El artículo 36, apartado 1, del CIVA establece que la factura o documento equivalente referidos en el artículo 29 deben ser emitidos a más tardar el quinto día útil siguiente al momento en que se devenga el impuesto con arreglo al artículo 7 de este. Sin embargo, en caso de pagos relativos a una transmisión de bienes o prestación de servicios todavía no efectuada, la fecha de emisión del documento justificativo coincidirá siempre con la de la percepción de dicho importe.

17 Con arreglo al artículo 37, apartado 1, del CIVA:

«La cuantía del impuesto liquidado debe añadirse al valor de la factura o documento equivalente, a efectos de su exigencia a los adquirentes de las mercancías o a los usuarios de los servicios.»

18 El artículo 79, apartado 1, del CIVA dispone:

«El adquirente de los bienes o servicios sujetos a gravamen que sea uno de los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 2, apartado 1, letra a), actúe como tal, y no esté exento, es, junto con el proveedor, responsable solidariamente del pago del impuesto, cuando la factura o documento equivalente cuya expedición sea obligatoria con arreglo al artículo 29 no haya sido expedida o contenga una indicación inexacta en cuanto al nombre o domicilio de las partes intervinientes, a la naturaleza o a la cantidad de los bienes transferidos o servicios prestados, al precio o a la cuantía del impuesto debido.»

19 El artículo 98, apartado 2, del CIVA establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en normas específicas, el derecho a la deducción o al reembolso del impuesto pagado de más solo puede ser ejercido durante los cuatro años posteriores al nacimiento del derecho a deducción o al pago de más del impuesto, respectivamente.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

20 Durante el período comprendido entre el mes de febrero de 2008 y el mes de mayo de 2010, Biosafe vendió a Flexipiso, sujeto pasivo del IVA, granulado de caucho fabricado a partir de neumáticos reciclados, por un importe total de 664 538,77 euros, aplicando un tipo reducido del IVA del 5 %.

21 A raíz de una inspección fiscal realizada en el año 2011 y que se refería a los ejercicios 2008 a 2010, la Administración tributaria portuguesa consideró que debería haberse aplicado el tipo normal del IVA del 21 % y practicó liquidaciones complementarias de IVA por una cantidad total de 100 906,50 euros.

22 Biosafe abonó esa cantidad y pidió a Flexipiso que se la reembolsara, remitiéndole la

reclamación de pago. Flexipiso se negó a pagar ese IVA adicional por considerar que no podía proceder a su deducción, ya que el plazo de cuatro años previsto en el artículo 98, apartado 2, del CIVA había expirado para las operaciones efectuadas hasta el 24 de octubre de 2008 antes de la recepción de la reclamación de pago que se produjo el 24 de octubre de 2012, y que no le correspondía soportar las consecuencias de un error del que Biosafe era la única responsable.

23 Como consecuencia de esa negativa, Biosafe presentó un recurso para que se condenara a Flexipiso a reembolsar la cantidad que había pagado, más los intereses de demora. Ese recurso fue desestimado por el órgano jurisdiccional de primera instancia y por el de apelación que consideraron que, aunque existe una obligación de repercutir el IVA, el adquirente de bienes únicamente está obligado al pago de dicho impuesto si las facturas o los documentos equivalentes se han emitido a tiempo para permitirle proceder a la deducción de ese impuesto. Los citados órganos jurisdiccionales estimaron que, en lo que atañe a la reclamación de pago recibida por Flexipiso más de cuatro años después de que se emitieran las facturas iniciales, Biosafe no podía repercutir a Flexipiso el IVA correspondiente a dichas facturas, ya que esta ya no tenía derecho a proceder a la deducción del IVA y constaba que el error sobre el tipo aplicable era imputable a Biosafe.

24 Biosafe interpuso entonces recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Supremo Tribunal de Justiça (Portugal). Este indica que existe una duda sobre si los artículos 63, 167, 168, 178 a 180 y 182 de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal se oponen a una normativa nacional de la que resulte que, en circunstancias como las del litigio principal, el plazo para que el adquirente pueda proceder a la deducción del IVA adicional se computa a partir de la expedición de las facturas iniciales y no a partir de la emisión o de la recepción de los documentos rectificativos. Asimismo, según dicho órgano jurisdiccional, se suscita la duda de si el adquirente, en tales circunstancias, puede negarse a efectuar el pago del IVA adicional, toda vez que le resulta imposible proceder a su deducción.

25 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal de Justiça decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen la Directiva [del IVA], en particular sus artículos 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 y 219, y el principio de neutralidad fiscal a una normativa nacional de la que resulta que, en una situación en la que el cedente de los bienes, sujeto pasivo del IVA, fue sometido a una inspección tributaria de la cual resultó que el tipo de IVA que aplicó en su momento era inferior al que debía aplicar, pagó al Estado el gravamen adicional y pretende obtener el correspondiente pago del adquirente, también sujeto pasivo del IVA, el plazo para que el adquirente pueda proceder a la deducción de dicho gravamen adicional se computa a partir de la expedición de las facturas iniciales y no a partir de la emisión o de la recepción de los documentos rectificativos?»

2) En caso de respuesta negativa a la cuestión prejudicial anterior, ¿se oponen esa misma Directiva, en particular los mismos artículos, y el principio de neutralidad a una normativa de la que resulte que el adquirente, que recibió documentos rectificativos de las facturas iniciales, emitidos a raíz de la inspección tributaria y del pago al Estado del gravamen adicional y destinados a obtener el reembolso de dicho gravamen adicional, en un momento en que ya había transcurrido el referido plazo para el ejercicio del derecho a deducción, puede negarse a efectuar el reembolso, al entender que la imposibilidad de deducción del gravamen adicional justifica que rechace que se le repercuta?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### **Sobre la primera cuestión prejudicial**

26 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 de la Directiva del IVA así como el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal en las que, a raíz de una liquidación complementaria, se pagó al Estado un IVA adicional que fue objeto de documentos rectificativos de las facturas iniciales varios años después de la entrega de bienes en cuestión, se deniega el derecho a la deducción del IVA porque el plazo previsto por la citada normativa para el ejercicio de ese derecho se computa a partir de la fecha de emisión de esas facturas iniciales y ha expirado.

27 A este respecto, ha de recordarse que, 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 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 37 y jurisprudencia citada).

28 El régimen de deducciones 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 (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 38 y jurisprudencia citada).

29 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 IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 39 y jurisprudencia citada).

30 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 40 y jurisprudencia citada).

31 En cuanto a las exigencias o a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA 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 (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 41 y jurisprudencia citada).

32 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 del IVA 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 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 42 y jurisprudencia citada).

33 De lo anterior resulta que, aunque, según el artículo 167 de la Directiva del IVA, 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 (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 43 y jurisprudencia citada).

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

35 Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la citada Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción 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 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 45 y jurisprudencia citada).

36 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 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 46 y jurisprudencia citada).

37 Así, el Tribunal de Justicia ya 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 del IVA siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 47 y jurisprudencia citada).

38 Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, 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 dicha disposición 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 (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 48 y jurisprudencia citada).

39 Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho que se cumplen los datos objetivos que prueban la existencia de un fraude o de un abuso. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar a continuación si las autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales datos objetivos (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, apartado 52 y jurisprudencia citada).

40 En el presente litigio, de la resolución de remisión resulta que, a raíz de una inspección fiscal que tuvo lugar en 2011, la Administración tributaria portuguesa practicó liquidaciones complementarias de IVA relativas a entregas de bienes realizadas entre el mes de febrero de 2008 y el mes de mayo de 2010 para los cuales Biosafe había aplicado equivocadamente el tipo de IVA reducido en vez del tipo normal. Biosafe procedió entonces a una regularización del IVA abonando el IVA adicional y emitiendo notas de adeudo, que, según el órgano jurisdiccional

remitente, constituyen documentos rectificativos de las facturas iniciales.

41 El Gobierno portugués considera que Biosafe y Flexipiso ejecutaron, de manera deliberada y repetida, durante al menos dos años y medio, prácticas sistemáticas de fraude y evasión fiscal. En efecto, en esa situación no puede excluirse la existencia de tales prácticas. Sin embargo, en el marco de un procedimiento sustanciado con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos es competencia del juez nacional. En particular, el Tribunal de Justicia solo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión a partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional (sentencia de 8 de mayo de 2008, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, EU:C:2008:263, apartado 23, y auto de 14 de noviembre de 2013, *Krejci Lager & Umschlagbetrieb*, C-469/12, EU:C:2013:788, apartado 28). Pues bien, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente indica que consta que el error en cuanto a la elección de los tipos del IVA aplicable es imputable a Biosafe.

42 En tales circunstancias, parece que a Flexipiso le resultó objetivamente imposible ejercer su derecho a deducción antes de la regularización del IVA efectuada por Biosafe, ya que no dispuso antes de los documentos rectificativos de las facturas iniciales ni sabía que se adeudaba un IVA adicional.

43 En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA y, por lo tanto, Flexipiso podía solicitar que se le liberara de la carga del IVA devengado o pagado de conformidad con la Directiva del IVA y con el principio de neutralidad fiscal. Por ello, al no haber mostrado falta de diligencia Flexipiso antes de recibir la reclamación del pago, y dada la inexistencia de abuso o de colusión fraudulenta con Biosafe, no podía oponerse válidamente al ejercicio del derecho a la devolución del IVA un plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de emisión de las facturas iniciales y que, para algunas operaciones, habría expirado antes de esa regularización (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 50).

44 Por consiguiente, es preciso responder a la primera cuestión que los artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal en las que, a raíz de una liquidación complementaria, se ha pagado al Estado un IVA adicional que ha sido objeto de documentos rectificativos de las facturas iniciales varios años después de la entrega de los bienes, se deniega el derecho a la deducción del IVA porque el plazo previsto por la citada normativa para el ejercicio de ese derecho se computa a partir de la fecha de emisión de esas facturas iniciales y ha expirado.

### **Sobre la segunda cuestión prejudicial**

45 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia, si, en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, el adquirente puede, en unas circunstancias como las del litigio principal, negarse a reembolsar al proveedor el IVA adicional que este abonó, al entender que no puede proceder a la deducción de ese gravamen adicional debido a que el plazo previsto por la normativa nacional para ejercer el derecho a la deducción ha expirado.

46 De la respuesta a la primera cuestión resulta que, en tales circunstancias, no puede denegarse a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA adicional porque el plazo previsto por la normativa nacional para ejercer ese derecho haya expirado. En vista de tal respuesta, no procede responder a la segunda cuestión.

## **Costas**

47 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 Séptima) declara:

**Los artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal en las que, a raíz de una liquidación complementaria, se ha pagado al Estado un impuesto sobre el valor añadido (IVA) adicional que ha sido objeto de documentos rectificativos de las facturas iniciales varios años después de la entrega de los bienes, se deniega el derecho a la deducción del IVA porque el plazo previsto por la citada normativa para el ejercicio de ese derecho se computa a partir de la fecha de emisión de esas facturas iniciales y ha expirado.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.