

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087547

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 13 de octubre de 2022

Sala 7.^a

Asunto n.º C-397/21

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. *Ventas no sujetas al IVA. Denegación de la devolución por la autoridad tributaria al destinatario del IVA indebidamente pagado. Principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación.* Los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad. [Vid., STJUE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05 (NFJ024994)]. En caso de que se demuestre la negligencia del sujeto pasivo una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada. [Vid., STJUE de 2 de julio de 2020, asunto C-835/18 (NFJ078196)]. La normativa controvertida en el litigio principal, tal como la aplica la Administración tributaria húngara, equivale, de hecho, en las circunstancias descritas en la primera cuestión prejudicial y al no existir riesgo de fraude o abuso por parte de los sujetos pasivos afectados, a denegar al destinatario de los servicios la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado. De ello se desprende que, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, esta normativa es desproporcionada. La Directiva del IVA, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo ha prestado un servicio no puede reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA que dicho prestador le ha facturado indebidamente y que este último ha ingresado en Hacienda, cuando el cobro de dicho importe frente al proveedor sea imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación y cuando no pueda reprocharse a estos dos sujetos pasivos ningún fraude o abuso, de manera que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado miembro. La Administración tributaria húngara no exigió el pago del IVA en cuestión infringiendo la normativa de la Unión, sino con arreglo al art. 203 de la Directiva del IVA, que dispone que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura», de modo que se adeuda un IVA facturado por error. En una situación en la que la devolución del IVA por parte del prestador de servicios que lo facturó por error es imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación, el sujeto pasivo destinatario de la prestación de servicios que ha pagado un IVA indebido soporta, a la espera de la devolución de dicho IVA, un perjuicio económico debido a la indisponibilidad de la cantidad correspondiente al importe de dicho impuesto. En tales circunstancias, si la Administración tributaria no devuelve el IVA indebidamente pagado dentro de un plazo razonable tras haber recibido una solicitud en este sentido por dicho sujeto pasivo basada en que el cobro de la cantidad indebidamente pagada al prestador de servicios es imposible o excesivamente difícil, de ello se deriva una vulneración del principio de neutralidad fiscal. Por lo que respecta a las normas de aplicación de los intereses para la devolución del IVA indebidamente facturado y abonado, a falta de disposición de la Directiva del IVA a este respecto, estas normas forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad exige que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no tengan como consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución del IVA que no se produzca en un plazo razonable. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si así sucede en el presente asunto, para lo que deberá tener en cuenta todas las circunstancias del asunto principal. La obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido del Derecho de la Unión cuando interpreta y aplica las normas pertinentes del Derecho interno está limitada por los principios generales del Derecho, incluido el principio de seguridad jurídica, y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional. El art. 183 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo haya prestado un servicio pueda reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA indebidamente facturado por ese proveedor y que este haya ingresado en Hacienda, esa Administración está obligada a pagar intereses sobre dicho importe si no ha efectuado la devolución en un plazo razonable después de que se le haya requerido. Las normas de aplicación de los intereses sobre dicho importe forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad, teniendo en cuenta que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no deben conducir

a privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución tardía del mismo importe. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia del art. 183 llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 168 y 183.

PONENTE:

Don F. Biltgen.

En el asunto C-397/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 25 de mayo de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2021, en el procedimiento entre

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. M. L. Arastey Sahún, Presidenta de Sala, y por los Sres. F. Biltgen (Ponente) y J. Passer, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., por el Sr. Gy. Hajdu, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vlácil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por la Sra. K. Talabér-Ritz y el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (en lo sucesivo, «Humda») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «Dirección de Recursos») en relación con la denegación, por esta última, de la solicitud de Humda de que se le devolviera el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que le había sido facturado por error sobre una operación no sujeta al IVA en Hungría y relativa a un bien situado en otro Estado miembro.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 167 de la Directiva del IVA establece que:

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

4. El artículo 168, letra a), de esta Directiva dispone lo siguiente:

«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».

5. El artículo 183 de la referida Directiva dispone lo siguiente:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

Derecho húngaro

6. El artículo 2, letra a), de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16)], en su versión aplicable al litigio principal, dispone:

«Con arreglo a la presente Ley, estarán sujetas al impuesto:

a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice el sujeto pasivo -en condición de tal- a título oneroso en el territorio nacional.»

7. El artículo 39 de dicha Ley establece que:

«1) En caso de prestación de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, el lugar de la prestación será el lugar donde radique el bien inmueble.

2) Los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles a que se refiere el apartado 1 incluirán, en particular: los servicios de agentes y peritos inmobiliarios, los servicios de alojamiento hotelero, la cesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación y coordinación de la ejecución de obras.»

8. El artículo 64, apartado 3, de la az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Ley CL de 2017, de Procedimiento General Tributario), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario»), establece:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 1, siempre que el sujeto pasivo no haya presentado su solicitud de devolución en una declaración tributaria que ponga fin a la liquidación (liquidación simplificada) o a la liquidación voluntaria (liquidación voluntaria simplificada), la devolución del IVA reclamado tendrá lugar dentro de un plazo de treinta días que comenzará a correr desde la fecha de recepción de la declaración tributaria, pero en ningún caso desde antes de la fecha de vencimiento; dicho plazo se ampliará a cuarenta y cinco días cuando el importe de la devolución del impuesto sea superior a un millón de [forintos húngaros (HUF) (en torno a 2.500 euros)], si el sujeto pasivo ha pagado íntegramente en la fecha de presentación de la declaración el importe, incluido el impuesto, de la contraprestación que figura en la factura correspondiente a cada una de las operaciones que dan derecho a repercutir el IVA -ejerciendo su derecho a la deducción del impuesto en el período impositivo en cuestión sobre la base de la factura o facturas que acrediten la realización de esas operaciones- o si su deuda se ha extinguido

íntegramente de otro modo, y el sujeto pasivo indica en su declaración que se cumple dicho requisito. Si, durante ese plazo, se inicia o está en curso una inspección tributaria del sujeto pasivo relativa a la subvención presupuestaria solicitada, el plazo para la concesión de una subvención presupuestaria comenzará a correr a partir de la fecha en que adquiera firmeza la decisión sobre las conclusiones de la inspección. A efectos de la aplicación de esta disposición, la contraprestación se considerará pagada cuando su retención tenga exclusivamente lugar en virtud de una garantía de ejecución estipulada previamente en el contrato.»

9. En virtud del artículo 65, apartado 1, de la Ley de Procedimiento General Tributario:

«En caso de que la autoridad tributaria se retrase en el pago de una cantidad, abonará por cada día de retraso en el pago intereses por valor igual al recargo de mora. A pesar de que se produzca un retraso en el pago, no se devengarán intereses si la solicitud (declaración) carece de fundamento jurídico respecto de más del 30 % de la cuantía solicitada (declarada), o si impide el pago una omisión del sujeto pasivo o de la persona obligada a facilitar datos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10. La antecesora jurídica de Humda contrató los servicios de Bíró Hűtéstechikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (en lo sucesivo, «BHA») en el marco del proyecto de construcción del pabellón de Hungría de la Exposición Universal que se celebró en 2015 en Milán (Italia) (en lo sucesivo, «prestación de servicios en cuestión»). En relación con estos servicios, BHA había emitido nueve facturas, incluyendo el IVA, por un importe total de 486 620 000 HUF (aproximadamente 1 230 500 euros). Estas facturas fueron pagadas por la antecesora jurídica de Humda y BHA abonó el IVA facturado a la Administración tributaria húngara. Con motivo de una inspección tributaria, esta constató que, en virtud de la legislación húngara, no procedía el pago del IVA en Hungría, dado que la prestación de servicios en cuestión se refería a un bien situado en Italia. Por lo tanto, el IVA se había facturado por error.

11. Con el fin de recuperar el importe correspondiente al IVA indebidamente pagado, Humda presentó ante la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (Dirección de Hacienda y Aduanas del Norte de Budapest de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) una solicitud de devolución de la cantidad de 126 248 760 HUF (aproximadamente 320 000 euros), correspondiente al importe de dicho IVA, así como al pago de los intereses correspondientes. Según Humda, aun cuando le corresponde solicitar la devolución de dicho importe por la vía judicial civil al emisor de la factura, el cual debería regularizar posteriormente su situación ante la autoridad tributaria competente, en el caso de autos se enfrenta al hecho de que BHA ha sido objeto de un procedimiento de liquidación judicial y de que, según el liquidador, el crédito de Humda es incobrable.

12. Al denegarse esta solicitud y desestimarse el posterior recurso ante la Dirección de Recursos, Humda interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), y solicitó, en esencia, la modificación o la anulación de la resolución adoptada por la Dirección de Recursos. Según la información contenida en la petición de decisión prejudicial, dicha solicitud se basa esencialmente en las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), y de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13. La Dirección de Recursos sostiene que estas sentencias no son pertinentes, ya que, en el caso de autos, la prestación de servicios en cuestión no se realizó en el territorio húngaro y no generó derecho a deducción por parte de Humda. Además, afirma que esta no quiso ejercer su derecho a deducción. A su entender, en las sentencias invocadas por dicha sociedad, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre el pago indebido del IVA por el destinatario de servicios a los prestadores de servicios en virtud de una factura emitida erróneamente sobre la base de las normas del régimen de tributación ordinaria, cuando la operación a la que se refería dicha factura estaba comprendida en el régimen de inversión del sujeto pasivo. La Dirección de Recursos alega que, dado que la prestación de servicios en cuestión no está comprendida en el ámbito de aplicación de la legislación húngara sobre el IVA, no puede efectuarse la devolución solicitada por Humda.

14. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, habida cuenta de dichas sentencias, si las disposiciones nacionales aplicables y la práctica administrativa nacional son compatibles con la Directiva del IVA y, más concretamente, con los principios de efectividad, de neutralidad del IVA y de prohibición de discriminación. A este respecto, señala que, en el caso de autos, el cobro del IVA indebidamente pagado es imposible o excesivamente difícil por la vía civil, puesto que, en primer lugar, BHA ha sido objeto, entretanto, de un procedimiento de liquidación; en segundo lugar, el liquidador de esta declaró que no podía modificar la factura emitida en su momento por BHA; en tercer lugar, esta no solicitó la devolución del impuesto indebidamente pagado; en cuarto lugar, Humda incoó, no

obstante, un procedimiento civil contra la Administración tributaria húngara; en quinto lugar, es indiscutible que el IVA se pagó a Hacienda y, en sexto lugar, queda excluida cualquier sospecha de fraude.

15. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, suponiendo que se autorice a Humda a presentar directamente una solicitud de devolución ante la Administración tributaria húngara, esta está obligada a pagar intereses de demora sobre la cantidad objeto de devolución y, en caso afirmativo, cuáles son los plazos que deben tenerse en cuenta a tal efecto.

16. En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad y de neutralidad fiscal, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a la práctica nacional basada en ella en virtud de las cuales, cuando un sujeto pasivo del IVA emite por error una factura con IVA respecto de una entrega exenta de IVA e ingresa este impuesto en la Hacienda Pública de una manera acreditable, y el destinatario de la factura paga ese IVA al emisor que lo ha facturado, la autoridad tributaria nacional no devuelve ese IVA ni al emisor ni al destinatario de la factura?

2) En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en el supuesto descrito en la cuestión anterior, no permite en absoluto al destinatario de la factura dirigirse directamente a la autoridad tributaria nacional para solicitar la devolución del IVA, o solo lo permite cuando resulte imposible o sea excesivamente difícil reclamar el importe de IVA en cuestión por otra vía de Derecho civil, especialmente cuando entretanto se haya producido la liquidación del emisor de la factura?

3) En caso de que la respuesta a la cuestión prejudicial anterior sea afirmativa, ¿está obligada en ese supuesto la autoridad tributaria nacional a pagar intereses sobre el IVA a devolver? En caso de existir esta obligación, ¿qué período de tiempo abarca? ¿Está sujeta esta obligación a las normas generales de devolución del IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones primera y segunda

17. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo ha prestado un servicio no puede reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA que dicho prestador le ha facturado indebidamente y que este último ha ingresado en Hacienda, cuando el cobro de dicho importe frente al proveedor sea imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación.

18. Con carácter preliminar, es preciso recordar que el principio de neutralidad del IVA, que constituye el núcleo del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, está garantizado por el mecanismo del derecho a deducción, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas y garantizar, por consiguiente, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartado 28 y jurisprudencia citada). Ciertamente, de la petición de decisión prejudicial no se desprende expresamente que Humda tuviera derecho a deducir el IVA facturado y pagado por error. No obstante, dado que, en sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente se refiere al principio de neutralidad del IVA, procede considerar, sin perjuicio de que dicho órgano jurisdiccional compruebe este extremo, que Humda y la sociedad a la que sucedió tenían derecho a deducir el IVA.

19. Teniendo en cuenta esta premisa, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, a falta de una disposición en la Directiva del IVA relativa a la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, corresponde, en principio, a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse dicho IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma

Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 38, y de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 26 y jurisprudencia citada).

20. Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 27 y jurisprudencia citada).

21. Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una normativa nacional en virtud de la cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer frente a dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad del IVA. En efecto, un sistema de esta índole permite al destinatario de los servicios que ha soportado la carga del IVA facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 39).

22. Si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador de los servicios, los principios de neutralidad del IVA y de eficacia exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para permitir al destinatario de los servicios recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, en particular reclamando la devolución directamente a la Administración tributaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41, y de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 48).

23. El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41).

24. Sin perjuicio de las consideraciones preliminares expuestas en el apartado 18 de la presente sentencia, esta jurisprudencia es aplicable a una situación como la controvertida en el litigio principal. En efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende, por una parte, que la prestación de servicios en cuestión se refería a un bien inmueble situado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se pagó el IVA por error. Pues bien, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), las prestaciones de servicios tampoco estaban sujetas al IVA en el Estado miembro de que se trataba, ya que se habían prestado en otro Estado miembro. Por otra parte, de dicha petición se desprende que en el caso de autos no se produjo ni abuso ni fraude, toda vez que tanto el prestador como el destinatario de los servicios han actuado de buena fe. De ello resulta que, tanto en el asunto principal como en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales y es imposible o excesivamente difícil para el destinatario que el prestador de servicios le devuelva el IVA indebidamente pagado, dado que, entretanto, este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación.

25. Contrariamente a lo que ha alegado el Gobierno húngaro en sus observaciones escritas, el carácter extrapolable al presente asunto de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), no puede cuestionarse por el hecho de que el litigio principal no se refiera al derecho a deducción del destinatario de servicios. En efecto, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no tuvo en cuenta tal diferenciación, sino que se pronunció en términos generales. Además, como en el caso de autos, las circunstancias del asunto que dio lugar a dicha sentencia se referían a una prestación no sujeta al IVA en el Estado miembro en el que se había facturado el impuesto y en cuya Hacienda Pública se había ingresado.

26. No obstante, procede añadir que los Estados miembros disponen del derecho a acompañar las obligaciones formales de los sujetos pasivos de sanciones que estimulen el cumplimiento de tales obligaciones por parte de estos para garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA y que, por consiguiente, una sanción administrativa de carácter pecuniario puede ser aplicada particularmente en el caso de un sujeto pasivo cuya solicitud de devolución del IVA indebidamente abonado resulte de su propia negligencia (sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 36 y jurisprudencia citada).

27. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que, en caso de que se demuestre la negligencia del sujeto pasivo, lo que corresponde determinar a los tribunales nacionales, el Estado miembro interesado debe recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por la normativa nacional,

causen el menor menoscabo posible a los principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio de neutralidad del IVA. Así pues, habida cuenta del lugar que ocupa dicho principio en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada (sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 37 y jurisprudencia citada).

28. Es preciso recordar además que, ciertamente, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado si se demuestra, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50 y jurisprudencia citada).

29. No obstante, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la normativa controvertida en el litigio principal, tal como la aplica la Administración tributaria húngara, equivale, de hecho, en las circunstancias descritas en la primera cuestión prejudicial y al no existir riesgo de fraude o abuso por parte de los sujetos pasivos afectados, a denegar al destinatario de los servicios la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado. De ello se desprende que, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, esta normativa es desproporcionada.

30. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que la Directiva del IVA, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo ha prestado un servicio no puede reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA que dicho prestador le ha facturado indebidamente y que este último ha ingresado en Hacienda, cuando el cobro de dicho importe frente al proveedor sea imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación y cuando no pueda reprocharse a estos dos sujetos pasivos ningún fraude o abuso, de manera que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado miembro.

Tercera cuestión prejudicial

31. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo haya prestado un servicio pueda reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA indebidamente facturado por ese proveedor y que este último haya ingresado en Hacienda, esa Administración está obligada a pagar intereses sobre dicho importe y, en caso afirmativo, por qué período y con arreglo a qué normas.

32. Por lo que respecta a la obligación de pagar intereses, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado. Así pues, el principio de la obligación de los Estados miembros de rembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada).

33. El Tribunal de Justicia ha añadido que, a falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo (interés simple o interés compuesto). Dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 27 y jurisprudencia citada).

34. No obstante, es preciso señalar que, en el litigio principal, la Administración tributaria húngara no exigió el pago del IVA en cuestión infringiendo la normativa de la Unión, sino con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, que dispone que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura», de modo que se adeuda un IVA facturado por error. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 26).

35. Por lo tanto, no cabe considerar que, en el caso de autos, el IVA se haya recaudado «infringiendo el Derecho de la Unión», en el sentido de la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), por lo que no puede extraerse ninguna conclusión de dicha sentencia por lo que respecta a los eventuales intereses que la Administración tributaria debe pagar en una situación como la del litigio principal.

36. Dicho esto, dado que, como se desprende de la respuesta a las dos primeras cuestiones prejudiciales, existe una obligación a cargo de los Estados miembros de establecer una posibilidad de regularización o de devolución del IVA facturado y pagado por error a un sujeto pasivo que tenga derecho a deducir el IVA así pagado si, en particular, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate, y que tal devolución de un crédito de IVA puede compararse, en razón de su naturaleza, a un «excedente de IVA» en el sentido del artículo 183 de la Directiva del IVA, procede, en una situación como la del litigio principal, remitirse a esta última disposición.

37. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aunque el artículo 183 de la Directiva del IVA no establece una obligación de pagar intereses por el excedente del IVA que ha de devolverse ni precisa el momento a partir del cual se devengan tales intereses, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA efectuada más allá de un plazo razonable sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 40).

38. Pues bien, en una situación como la controvertida en el litigio principal, que se caracteriza por el hecho de que la devolución del IVA por parte del prestador de servicios que lo facturó por error es imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación, el sujeto pasivo destinatario de la prestación de servicios que ha pagado un IVA indebido soporta, a la espera de la devolución de dicho IVA, un perjuicio económico debido a la indisponibilidad de la cantidad correspondiente al importe de dicho impuesto. En tales circunstancias, si la Administración tributaria no devuelve el IVA indebidamente pagado dentro de un plazo razonable tras haber recibido una solicitud en este sentido por dicho sujeto pasivo basada en que el cobro de la cantidad indebidamente pagada al prestador de servicios es imposible o excesivamente difícil, de ello se deriva una vulneración del principio de neutralidad fiscal.

39. Por lo que respecta a las normas de aplicación de los intereses para la devolución del IVA indebidamente facturado y abonado, del apartado 33 de la presente sentencia se desprende que, a falta de disposición de la Directiva del IVA a este respecto, estas normas forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad.

40. Por lo que respecta al principio de efectividad, único principio en cuestión en el caso de autos, este exige que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no tengan como consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución del IVA que no se produzca en un plazo razonable. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si así sucede en el presente asunto, para lo que deberá tener en cuenta todas las circunstancias del asunto principal.

41. A este respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tanto las autoridades administrativas como los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el ámbito de sus respectivas competencias, las disposiciones del Derecho de la Unión están obligados a garantizar la plena eficacia de estas disposiciones (sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 52 y jurisprudencia citada), procediendo, en su caso, a una interpretación conforme del Derecho interno.

42. La obligación de interpretación conforme del Derecho nacional requiere que el órgano jurisdiccional nacional tome en consideración todo el Derecho nacional para apreciar en qué medida puede este ser objeto de una aplicación que no lleve a un resultado contrario al Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 53 y jurisprudencia citada).

43. Dicho esto, el principio de interpretación conforme del Derecho nacional tiene ciertos límites. En efecto, la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido del Derecho de la Unión cuando interpreta y aplica las normas pertinentes del Derecho interno está limitada por los principios generales del Derecho, incluido el principio de seguridad jurídica, y no puede servir de base para una interpretación contra legem del Derecho nacional (sentencia de 12 de mayo de 2021, *technoRent International* y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 54 y jurisprudencia citada).

44. En el presente asunto, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente examinar si es posible garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión tomando en consideración todo el Derecho nacional y aplicando, en su caso, *mutatis mutandis*, disposiciones de este último Derecho.

45. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 183 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo haya prestado un servicio pueda reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA indebidamente facturado por ese proveedor y que este haya ingresado en Hacienda, esa Administración está obligada a pagar intereses sobre dicho importe si no ha efectuado la devolución en un plazo razonable después de que se le haya requerido. Las normas de aplicación de los intereses sobre dicho importe forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad, teniendo en cuenta que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no deben conducir a privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución tardía del mismo importe. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia del artículo 183 llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

Costas

46. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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:

1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA),

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo ha prestado un servicio no puede reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA que dicho prestador le ha facturado indebidamente y que este último ha ingresado en Hacienda, cuando el cobro de dicho importe frente al proveedor sea imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación y cuando no pueda reprocharse a estos dos sujetos pasivos ningún fraude o abuso, de manera que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado miembro.

2) El artículo 183 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA),

debe interpretarse en el sentido de que

en el supuesto de que un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo haya prestado un servicio pueda reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA indebidamente facturado por ese proveedor y que este haya ingresado en Hacienda, esa Administración está obligada a pagar intereses sobre dicho importe si no ha efectuado la devolución en un plazo razonable después de que se le haya requerido. Las normas de aplicación de los intereses sobre dicho importe forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de

efectividad, teniendo en cuenta que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no deben conducir a privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución tardía del mismo importe. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia del artículo 183 llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.