

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS NACIONALES, PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL IVA Y PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: LA STJUE DE 13 DE JULIO 2023, C-615/21

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

El asunto *Napfény* se refiere a cuestiones eminentemente procedimentales que atañen a un conjunto de cuestiones que se plantean al hilo de procedimientos de inspección y de revisión administrativa y judicial en relación con la aplicación de la normativa del IVA por parte de una sociedad mercantil húngara.

La regulación general tributaria de Hungría permite la suspensión de la prescripción tributaria en determinados casos y la repetición de procedimientos tributarios en conexión con controles administrativos y ejecución de resoluciones dictadas en el marco de la revisión administrativa y judicial de actos administrativos. Tal marco regulatorio nacional, no armonizado, se termina cuestionando por el contribuyente, al hilo de una inspección sobre la aplicación del IVA, desde la perspectiva de los principios generales del Derecho de la UE de seguridad jurídica y efectividad.

El TJUE adopta un enfoque de mínima intromisión sobre materias que no han sido armonizadas, por más que destaque la relevancia, aplicación e implicaciones de los principios del Derecho de la UE relativos a la seguridad jurídica, efectividad, buena administración y defensa de los administrados en situaciones comprendidas en su ámbito de aplicación.

Palabras clave

IVA; Prescripción tributaria; duración y reiteración procedimientos tributarios; Derecho de defensa; Principio de seguridad jurídica; Principio de buena administración; Principio de efectividad.

Abstract

The Napfény case concerns eminently procedural questions relating to a number of issues arising in connection with tax audits and judicial review proceedings in connection with the application of VAT legislation by a Hungarian commercial company.

Hungary's general tax legislation allows for the suspension of the statute of limitations in certain cases and the repetition of tax proceedings in connection with administrative audits and the enforcement of decisions issued in the context of administrative and judicial review of administrative acts. This non-harmonised national regulatory framework is challenged by the taxpayer, following a VAT audit, from the perspective of the general EU law principles of legal certainty and effectiveness.

The CJEU adopts an approach of minimum interference in matters that have not been harmonised, even though it highlights the relevance, application and implications of the principles of EU law relating to legal certainty, effectiveness, good administration and the defence of the taxpayers in situations falling within its scope of application.

Keywords

VAT; Statutes of limitation; Duration and repetition of audit tax proceedings; Right of defence; Principle of legal certainty, Principle of good administration; Principle of effectiveness.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto *Napfény* se suscita a partir de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal húngaro en el marco de una controversia tributaria sobre la deducción del IVA, que tiene por objeto la interpretación de los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la Unión en el contexto de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, sobre el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

El tribunal húngaro remitente de la cuestión prejudicial pregunta, en esencia, si los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro (Hungría) y a su práctica administrativa, en virtud de la cual, en materia de IVA, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar ese impuesto queda suspendido durante todo el período de control judicial, con independencia del número de veces que haya tenido que repetirse el mismo procedimiento administrativo tributario tras dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones. de dicho período, incluso en el caso de que el tribunal que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria de que se trate adoptada en el marco de un procedimiento reiterado tras una decisión judicial anterior declare que dicha autoridad tributaria no respetó las directrices contenidas en dicha decisión judicial.

El TJUE respondió a la cuestión planteada en sentido negativo, esto es, que los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que, *con carácter general*, no se oponen a la legislación de un Estado miembro ni a su práctica administrativa en virtud de la cual, en materia de IVA, se suspende el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar este impuesto durante todo el período de control judicial, con independencia del número de veces que haya sido necesario reiterar el procedimiento administrativo tributario tras dichas inspecciones y sin limitar el duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso en el caso de que el tribunal que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria en cuestión adoptada en el marco de un procedimiento repetido, tras una decisión judicial anterior, concluya que dicha autoridad tributaria no cumplió las directrices contenidas en la presente decisión judicial.

No obstante, el TJUE reconoció que determinados principios generales del Derecho de la UE, como los principios de seguridad jurídica, efectividad, buena administración y defensa de los administrados, deben ser observados de forma efectiva por los Estados miembros y sus administraciones y tribunales en el marco de procedimientos administrativos y judiciales donde se ventilen cuestiones que estén comprendidas en el marco de aplicación del Derecho de la UE.

2. Supuesto de hecho

La cuestión prejudicial antes referida fue presentada en el contexto de un litigio entre una sociedad (Napfény-Toll Kft) y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas de Hungría, sobre el derecho de dicha sociedad a deducir el IVA soportado en distintas compras de bienes realizadas en junio de 2010 y entre noviembre de 2010 y septiembre de 2011.

En diciembre de 2011, la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas –Dirección Sur de Budapest inició, como autoridad de primer nivel, una inspección fiscal que fue notificada a la sociedad Napfény-Toll el día 13 de tal mes. A raíz de dicha inspección fiscal, dicho servicio consideró que una parte del importe del impuesto deducido por Napfény-Toll durante los períodos en cuestión no debería haber sido deducido, ya que algunas de las facturas invocadas a tal efecto no correspondían con ninguna operación económica real y otros participaron en un fraude fiscal del que Napfény-Toll tenía conocimiento. En consecuencia, mediante decisión de 8 de octubre de 2015 (en lo sucesivo, «*decisión administrativa de primera instancia*»), dicha dirección exigió a Napfény-Toll el pago de los atrasos fiscales por un importe total de 144.785.000 florines húngaros (HUF) (unos 464.581 euros), le impuso una multa de 108.588.000 HUF (aproximadamente 348.433 euros) y requirió el pago de una «sanción por mora» de 46.080.000 HUF (aproximadamente 147.860 euros).

Esta regularización fue recurrida en vía administrativa de apelación ante la Dirección General de la Región Central de Hungría, que confirmó la regularización salvo en lo referente a la «sanción por mora». No obstante, el contribuyente interpuso recurso de contra la primera decisión administrativa en segunda instancia; y como resultado de tal recurso el Tribunal Administrativo y Laboral de Budapest anuló la «*primera decisión administrativa de segunda instancia*» y ordenó la apertura de un nuevo procedimiento.

Por otro lado, el 7 de marzo de 2018 (en lo sucesivo, «*segunda decisión administrativa*»), fue notificada a Napfény-Toll, la resolución de la Dirección General de la Región de Hungría Central que confirmó, en esencia, la decisión administrativa de primer grado. Sin embargo, redujo el importe de la «multa por mora» exigida al contribuyente.

Con posterioridad, se iniciaron, tramitaron y resolvieron varios procedimientos judiciales en relación con la revisión judicial de la legalidad de la segunda decisión administrativa y la primera decisión administrativa antes referidas. Cabe destacar a este respecto cómo el Tribunal Supremo, a través de sentencia de 30 de enero 2020, confirmó de forma motivada la validez de la *segunda decisión administrativa* de 5 de marzo de 2018.

En este contexto se produjo la «tercera decisión administrativa de segundo» en relación con este farragoso litigio fiscal. En efecto, mediante decisión de 6 de abril de 2020 («*tercera decisión administrativa de segundo grado*»), la Dirección General de la Región de Hungría Central confirmó la decisión administrativa de primer grado, modificando no obstante el importe de la multa por mora establecida en la liquidación inicial. Para justificar su postura, esta Dirección General indicó que no había acreditado la existencia de hechos distintos a los

probados en la decisión administrativa de primera instancia, en la que dichos hechos habían sido correctamente probados.

El contribuyente interpuso un recurso de apelación contra la tercera decisión administrativa de segunda instancia ante el Tribunal Regional de Szeged (que fue el órgano jurisdiccional que planteó posteriormente la cuestión prejudicial), alegando, en particular, que, con arreglo al artículo 164 del antiguo Código de Procedimiento Tributario, el derecho de la autoridad tributaria a liquidar las cantidades del IVA a pagar prescribe en un plazo de cinco años a contar desde el último día del año natural en que se realizó la declaración o notificación relativa a ese impuesto, o, a falta de declaración o notificación, del último día del año calendario en que se debió pagar el impuesto. Sin embargo, el derecho de la autoridad tributaria a fijar los montos del IVA a pagar por los periodos en cuestión se extinguió antes de la fecha de adopción de la tercera decisión administrativa de segundo grado.

De esta forma, el contribuyente recurrente argumentó que la adopción reiterada de decisiones es contraria al principio de seguridad jurídica, que la prescripción pretende preservar. Tanto más cuanto que, en el litigio principal, si se abrió por segunda vez un nuevo procedimiento, se debió a que la Dirección General de la Región de Hungría Central no había respetado las directrices establecidas en la primera demanda judicial. Por tanto, fue «culpa» de la Dirección General que el procedimiento controvertido en el litigio principal durara aproximadamente diez años desde el inicio de la inspección fiscal notificada a Napfény-Toll.

En este contexto, el tribunal regional de Szeged destacó que el antiguo Código de Procedimiento Tributario no preveía una limitación en el número de veces que un procedimiento tributario podía ser reiterado por la Administración Tributaria ni en la duración total de la suspensión de ese proceso. Y la jurisprudencia del Tribunal Supremo venía estableciendo que la prescripción queda suspendida durante todo el período de revisión judicial de una decisión de la administración tributaria.

Por tanto, el tribunal regional de Szeged se encontró con que no existía ningún límite legal temporal para la suspensión de la prescripción en caso de control judicial, por lo que el derecho de la Autoridad Tributaria a liquidar las cantidades adeudadas del IVA podía durar varios años, o incluso, en casos extremos, decenas de años.

Por este motivo, el referido tribunal albergaba dudas sobre la compatibilidad de la normativa controvertida en el litigio principal y de la práctica administrativa correspondiente con los principios de seguridad jurídica y de eficacia. Y precisamente por ello el Tribunal de Szeged suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la correspondiente cuestión prejudicial para verificar si los principios de seguridad jurídica y eficacia del Derecho de la UE se oponen a una normativa tributaria que ordena los procedimientos tributarios del IVA en tal sentido.

3. Fundamentos de Derecho

El TJUE inició su análisis poniendo de relieve el propio alcance de la cuestión prejudicial planteada, donde se pregunta en esencia si los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro y a su práctica administrativa, en virtud de la cual, en materia de IVA, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar ese impuesto queda suspendido durante todo el período de control judicial, con independencia del número de veces que haya tenido que repetirse el mismo procedimiento administrativo tributario tras dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones.

Sobre la prescripción tributaria y el Derecho de la UE

En primer lugar, el TJUE puso de relieve cómo, en su estado actual, el Derecho de la UE no fija un plazo de prescripción para el derecho de la Administración Tributaria a determinar el IVA ni especifica, en su mayor parte, los casos en los que dicho plazo debe estar suspendido.

De esta forma, a falta de una regulación vinculante del Derecho de la Unión en esta materia, el Tribunal de Justicia entiende que corresponde a los Estados miembros aprobar y aplicar normas de limitación respecto del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA adeudado, incluidas las modalidades de suspensión y/o interrupción (véase, por analogía, la STJUE de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartado 45).

El TJUE puntualizó acto seguido que, si bien la aprobación y aplicación de tales normas son competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer esa competencia dentro del respeto del Derecho de la Unión, que exige el establecimiento de plazos razonables que protejan simultáneamente al contribuyente y a la administración interesada (véase la STJUE de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert (C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555), apartado 36).

En esta misma línea, el Tribunal de Justicia recuerda cómo ya ha dictaminado en anteriores sentencias que un plazo de prescripción de cinco años, aplicable a las solicitudes de devolución del exceso de IVA y que comienza a correr al final del año natural en el que expiró el plazo para el pago del IVA, resulta conforme al Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la STJUE de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 43).

Considerando esta jurisprudencia previa, el TJUE declaró que un plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA adeudado que, como en el litigio principal, tiene una duración de cinco años a contar desde el último día del año natural en el que se debería haber realizado la declaración o notificación relativa a dicho impuesto o, a falta de tal declaración o notificación, desde el último día del año natural en que se debería haber pagado el impuesto, se considerará, por analogía, que cumple con el Derecho de la Unión.

Sobre los principios de seguridad jurídica y efectividad del Derecho de la UE

Tras establecer este punto de partida, el TJUE pasó a analizar, en segundo lugar, si los principios de seguridad jurídica y de eficacia deben interpretarse

en el sentido de que se oponen a que dicho plazo de prescripción nacional quede suspendido durante todo el período de control judicial.

Esta cuestión se abordó de forma separada en relación con los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la UE.

En relación con el principio de seguridad jurídica, el TJUE comenzó poniendo de relieve que este principio forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión y que, como tal, debe ser respetado por los Estados miembros en el ejercicio de sus competencias.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, el principio de seguridad jurídica tiene como objetivo garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas y exige, en particular, que no pueda cuestionarse la situación de un sujeto pasivo en relación con sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria o aduanera indefinidamente (STJUE de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, apartado 31 y jurisprudencia citada), lo que implica que ese sujeto pasivo, para poder invocar útilmente la solicitud de ese principio, puede traer a colación una situación jurídica específica.

El Tribunal de Justicia, matiza, no obstante, que en el caso de autos dado que, antes de que expirara el plazo de prescripción previsto a tal efecto, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo en cuestión su intención de reexaminar su situación fiscal y, por tanto, implícitamente, de revocar su decisión de aceptar su declaración, este sujeto pasivo ya no puede invocar la situación que se habría producido con base en esa declaración, por lo que, en ese caso y a falta de otras circunstancias, no se puede vulnerar el principio de seguridad jurídica (véase, en este sentido, la STJUE de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr.T.Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452). En el mismo sentido, se indica que dado que las exigencias derivadas de la aplicación del principio de seguridad jurídica no son absolutas, los Estados miembros deben equilibrarlas con las demás exigencias inherentes a su pertenencia a la Unión.

Todo ello conduce al TJUE a afirmar que las normas nacionales que establecen las modalidades de suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a fijar el IVA adeudado deben estar diseñadas para lograr un equilibrio entre, por un lado, los requisitos inherentes a la aplicación de ese principio y, por el otro, aquellas que permiten la aplicación efectiva y eficiente de la Directiva 2006/112, debiendo valorarse este equilibrio teniendo en cuenta todos los elementos del régimen nacional de prescripción (véase, por analogía, STJUE de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 49 y 50).

El Tribunal de Justicia adopta un enfoque de contrapunto, poniendo de relieve cómo la prescripción tributaria posee una funcionalidad que trasciende la seguridad jurídica, al estar conectada esta regulación con la propia protección adecuada de la recaudación del crédito tributario. Así, el TJUE puso de relieve cómo si bien es cierto que una normativa nacional y una práctica administrativa como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, cuya previsibilidad de aplicación a los sujetos a administración no se cuestiona en el litigio principal, pueden dar lugar a una ampliación de la duración de dicho plazo de prescripción, esto no significa que, en principio, la situación de los sujetos pasivos afectados

pueda ser cuestionada indefinidamente. Tal declaración, destacando cómo tal suspensión (de la prescripción) permite evitar que la aplicación efectiva y eficiente de la Directiva 2006/112 se vea amenazada por la presentación de recursos dilatorios y, en consecuencia, que se vea comprometida por un riesgo sistémico de impunidad por los hechos que constituyen infracciones del derecho recogido en dicha Directiva (véase, por analogía, la STJUE de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 53 y 56).

El TJUE termina declarando que, a la vista de los razonamientos expuestos, debe considerarse que el principio de seguridad jurídica no se opone a la legislación y a la práctica administrativa nacionales que establecen que el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA se suspende durante todo el período de las inspecciones judiciales, cualquiera que sea el número de veces que el procedimiento administrativo tributario en cuestión haya tenido que ser reiterado tras dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período.

Una vez expuesta su posición sobre el principio de seguridad jurídica, el TJUE se refirió a la aplicación del principio de efectividad en este contexto.

En relación con el principio de efectividad, el Tribunal de Justicia recordó, antes de entrar en el fondo del asunto, que tal principio está vinculado con el principio de equivalencia y operan en el marco del principio de autonomía procesal que disfrutaron los Estados miembros para definir las modalidades de ejercicio de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los particulares, cuando el Derecho de la Unión no contenga normas específicas al respecto.

De acuerdo con ello, las normas de Derecho nacional relativas a los plazos dentro de los cuales prescriben los derechos y obligaciones establecidos en la Directiva 2006/112 y a las condiciones para suspender dichos plazos constituyen métodos de aplicación de las disposiciones de dicha Directiva y, por tanto, están sujetos al respeto de los principios de efectividad y equivalencia (véanse, en este sentido, entre otras, las SSTJUE de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 37; de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartado 38 de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115), y de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 53), lo cual, en realidad, no se cuestiona en el caso de autos, según el TJUE.

El Tribunal de Justicia considera, por tanto, que, de conformidad con el principio de efectividad, estas disposiciones procesales nacionales no deben organizarse de manera que hagan imposible o excesivamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión [véase, en este sentido, las SSTJUE de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, y de 28 de junio de 2022, Comisión/España (Infracción del Derecho de la Unión por parte del legislador), C-278/20, EU:C:2022:503].

El TJUE matiza, sin embargo, que el hecho de que la legislación nacional o la práctica administrativa nacional establezca que el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA se suspende durante todo el período de las actuaciones y procedimientos judiciales, independiente-

mente del número de veces que haya tenido que realizarse el procedimiento administrativo tributario reiterado a raíz de dichos controles y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período, no es probable que, en la práctica, haga imposible o, al menos, excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Entiende el Tribunal de Justicia que la suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar dicho impuesto durante todo el período de control jurisdiccional no impide en modo alguno que ese sujeto pasivo invoque los derechos que le confiere el ordenamiento jurídico de la Unión, en particular la Directiva 2006/112, sino por el contrario, pretende permitir al citado sujeto pasivo invocar útilmente los derechos que le confiere el Derecho de la Unión, preservando al mismo tiempo las potestades de la Administración tributaria.

El TJUE fundamenta adicionalmente tal posición general, poniendo de relieve cómo en el caso de autos, de la descripción de los hechos contenida en la petición de decisión prejudicial se desprende que el recurrente en el litigio principal pudo interponer recursos contra decisiones adoptadas sucesivamente por la Administración Tributaria y, en esas nuevas ocasiones, invocar los derechos que le confiere el Derecho de la Unión. En concreto, a pesar de la existencia de la legislación y la práctica administrativa controvertidas en el litigio principal, el recurrente pudo invocar, sobre la base del principio de seguridad jurídica, la obligación de los Estados miembros prever un plazo de prescripción razonable dentro del cual dicha administración pueda reabrir el procedimiento de evaluación de la situación de un sujeto pasivo.

Partiendo de tales consideraciones, el TJUE se posicionó en el sentido de que el principio de efectividad tampoco se opone a la legislación y práctica administrativa nacionales de Hungría que establecían que el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA se suspende durante todo el período de las revisiones judiciales, cualquiera que sea el número de veces que el procedimiento administrativo tributario en cuestión fue reiterado a través de dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período.

La repetición de los procedimientos tributarios y el Derecho de la UE

En tercer lugar, el TJUE consideró procedente analizar, siguiendo lo expuesto en las conclusiones del AG, si el hecho de que ni el principio de seguridad jurídica ni el principio de efectividad se opongan a tal regulación y tal práctica administrativa excluye (o no) la posibilidad de que, en su caso, el Derecho de la Unión exija la eliminación de determinadas consecuencias derivadas de la repetición excesiva de procedimientos tributarios antes de adoptar una decisión de conformidad con la Directiva 2006/112 o del carácter excesivo de la duración acumulada de las suspensiones del plazo de prescripción de este derecho de la Administración Tributaria.

Tal análisis partió de la propia jurisprudencia del TJUE sobre el principio de buena administración. Así, el Tribunal de Justicia recordó que, cuando una administración nacional aplica el Derecho de la Unión a una persona, esa persona disfruta, en virtud del derecho a una buena administración que refleja un principio del Derecho de la Unión, del derecho a que su situación se resuelva en

un plazo razonable (véase, en este sentido, la STJUE de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, apartado 43), y luego, en caso de recurso judicial, el derecho, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, a que su caso también sea juzgado en un plazo razonable.

En este sentido, razona el TJUE que, una vez reabierto el procedimiento de examen de la situación de un sujeto pasivo a la luz de las normas del sistema común del IVA, el principio de buena administración y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales exigen que los plazos para dicho examen y, en su caso, las revisiones judiciales posteriores no sean irrazonables a la luz de las circunstancias específicas de cada caso.

Ahora bien, si bien cualquier intento fallido por parte de la Administración Tributaria de cumplir una decisión judicial que aplica disposiciones del Derecho de la Unión y, por tanto, la consiguiente ampliación de la duración del procedimiento administrativo no puede constituir una violación del Derecho de la Unión, puede ser el caso, en cambio, cuando ese procedimiento administrativo hubiera de ser reiterado por falta manifiesta, por parte de dicha administración, de fundamento determinante de una decisión judicial relativa a dicho procedimiento administrativo, siempre que dicho fundamento estuviera expresado clara y explícitamente en esta decisión judicial.

El reconocimiento por parte del TJUE de que la excesiva reiteración de procedimientos administrativos-tributarios, derivada de la falta de fundamento y justificación razonable de los mismos, pueda determinar una vulneración del principio de buena administración contraria al Derecho de la UE, no se hace sin matices.

A este respecto, el TJUE puso de relieve, primeramente, cómo la duración excesiva de un proceso, ya sea administrativo o judicial, sólo puede justificar la anulación de la decisión adoptada al final del mismo si dicha duración ha afectado a la capacidad del interesado para defenderse (véase, a en este sentido, SSTJUE de 26 de noviembre de 2013, Gascogne Sack Deutschland/Comisión, C-40/12 P, EU:C:2013:768, apartado 81, y de 8 de mayo de 2014, Bolloré/Comisión, C-414/12 P).

Excesiva duración de procedimientos y derecho de defensa

A la hora de determinar cuando la excesiva duración de un procedimiento administrativo o judicial puede afectar al derecho de defensa, el TJUE realiza una serie de consideraciones que en parte pretenden conectar con la propia configuración y dinámica de la relación jurídico tributaria y la dinámica de los procedimientos tributarios.

En particular, el Tribunal de Justicia señaló que, durante el plazo de prescripción, los contribuyentes deben esperar a que se cuestione su situación jurídica determinada con base en su declaración tributaria y luego, cuando la Administración Tributaria les informe de la reapertura del procedimiento de análisis de dicha situación éstos podrán y deberán justificar los datos contenidos en su declaración tributaria y, finalmente, cuando interpongan recurso de apelación contra la liquidación rectificativa emitida al término de dicho procedimiento, podrán y deberán igualmente acreditar el fondo de su alegación mediante la

presentación de pruebas, correspondiéndoles asegurar que conservan todos los documentos justificativos pertinentes relacionados con su declaración hasta que las decisiones fiscales sean firmes.

Razona así el TJUE que, dado el papel predominante de la declaración tributaria y de la prueba documental en el sistema común del IVA a efectos de determinar la exactitud de las declaraciones de los sujetos pasivos, sólo en circunstancias excepcionales puede (o podrá) demostrarse que la duración excesiva de un procedimiento administrativo o judicial puede haber tenido repercusiones negativas en la capacidad del interesado para defenderse.

Tales razonamientos se llevan al caso objeto de la cuestión prejudicial, de suerte que el Tribunal de Justicia termina entendiendo que no se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que la apreciación de la validez de la tercera decisión administrativa de segundo grado por el órgano jurisdiccional remitente dependa exclusivamente de pruebas no cubiertas por la obligación mencionada en el anterior párrafo y que, por la reiteración de actuaciones tributarias o por la duración acumulada de suspensiones de prescripción, hayan desaparecido. No obstante lo anterior, el TJUE considera que le corresponde a dicho tribunal remitente determinar si, teniendo en cuenta, en particular, las circunstancias del caso, estas reiteraciones múltiples del procedimiento administrativo y suspensiones de la prescripción pueden constituir un incumplimiento, por parte de la Administración tributaria o de los tribunales nacionales, para cumplir con sus obligaciones, respectivamente, de buena administración y de resolver en un plazo razonable, que, además, hayan influido en la capacidad del interesado para defenderse.

Así las cosas, el TJUE considera que, habida cuenta de lo que antecede, procede responder a la cuestión planteada en el sentido de que los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la Unión deben interpretarse de tal forma que no se oponen a la legislación de un Estado miembro ni a su práctica administrativa en virtud de la cual, en materia de IVA, se suspende el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar este impuesto durante todo el período de la revisión judicial, con independencia del número de veces que haya sido necesario reiterar el procedimiento administrativo tributario tras dichas revisiones y sin limitar el duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso en el caso de que el tribunal que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria en cuestión adoptada en el marco de un procedimiento repetido, tras una decisión judicial anterior, concluya que dicha autoridad tributaria no cumplió los lineamientos contenidos en la presente decisión judicial.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia del TJUE en el asunto *Napfény* es importante por un conjunto de cuestiones, a pesar de que su fallo no determine la incompatibilidad con el Derecho de la UE de la normativa y práctica nacional controvertida.

En primer lugar, cabría poner en valor la doctrina fijada por el Tribunal de Justicia sobre las implicaciones que resultan de los principios de seguridad jurí-

dica, efectividad, y buena administración, en relación con la ordenación y aplicación de los procedimientos tributarios establecidos por los Estados miembros, allí donde resulte de aplicación el Derecho de la UE.

En este sentido, el TJUE habría extraído de estos principios generales del Derecho de la UE una serie de corolarios de obligatoria observancia por las autoridades fiscales nacionales en «situaciones comunitarias» como, por ejemplo, los siguientes:

- El principio de seguridad jurídica tiene como objetivo garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas y exige, en particular, que no pueda cuestionarse la situación de un sujeto pasivo en relación con sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria o aduanera. Indefinidamente;
- El principio de efectividad requiere que las disposiciones procesales nacionales que desarrollan el Derecho material de la UE no deben organizarse de manera que hagan imposible o excesivamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión;
- El principio de buena administración y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales exigen que los plazos para dicho examen y, en su caso, las revisiones judiciales posteriores no sean irrazonables a la luz de las circunstancias específicas de cada caso; y
- El principio de buena administración requiere que, cuando una administración nacional aplica el Derecho de la Unión a una persona, esa persona disfruta, en virtud de tal principio, del derecho a que su situación se resuelva en un plazo razonable. En este sentido, la excesiva reiteración de procedimientos administrativos-tributarios, derivada de la falta de fundamento y justificación razonable de los mismos, en determinados casos puede determinar una vulneración del principio de buena administración contraria al Derecho de la UE.

En segundo término, cabría destacar igualmente cómo el TJUE se muestra claramente partidario de aplicar los principios generales del Derecho de la UE en ámbitos que no han sido armonizados, siempre y cuando la «situación» quede comprendida en su ámbito de aplicación.

En el asunto *Napfény*, la controversia versaba sobre el derecho de la deducción del IVA por parte de tal entidad, de manera que la regulación material estaba armonizada, pero la cuestión planteada ante el TJUE por vía prejudicial tenía por objeto cuestiones procedimentales reguladas por la legislación nacional del Estado miembro de acuerdo con su competencia material. Sin embargo, como quiera que la «situación» objeto del litigio estaba afectada por el Derecho de la UE (la Directiva del IVA), el Tribunal de Justicia no dudó en aplicar los principios generales del Derecho de la UE y la propia Carta Europea de Derechos Fundamentales de la UE (art.47, derecho a la buena administración), a pesar de que el objeto del litigio era eminentemente procedimental y regulada autónomamente por la legislación nacional.

La vis expansiva del Derecho de la UE es clara, ya que allí donde aplican disposiciones materiales derivadas del Derecho de la UE Originario (TFUE) o Derivado (v.gr., Directiva IVA), resultan igualmente aplicables los principios generales del Derecho de la UE o la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en sede material o procedimental.

De esta forma, el Derecho de la UE y la jurisprudencia del TJUE terminan impactando sobre legislación fiscal nacional no armonizada.

El Tribunal de Justicia reconoció que el Derecho de la UE (la Directiva IVA) aplicable al caso no regulaba en modo alguno la prescripción tributaria, ni establecía procedimientos de comprobación tributaria en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la legislación del IVA. Sin embargo, ello en modo alguno significa que no operen a tales efectos los principios generales del Derecho de la UE.

En efecto, el TJUE ha declarado que, a falta de una regulación vinculante del Derecho de la Unión en esta materia, corresponde a los Estados miembros aprobar y aplicar normas de limitación respecto del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA adeudado, incluidas las modalidades de suspensión y/o interrupción (véase, por analogía, la STJUE de 21 de enero de 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, apartado 45). No obstante, el hecho de que la aprobación y aplicación de tales normas sean competencia de los Estados miembros, no excluye que éstos deban ejercer esa competencia dentro del respeto del Derecho de la Unión, que exige el establecimiento de plazos razonables que protejan simultáneamente al contribuyente y a la administración interesada (véase la STJUE de 8 de septiembre de 2011, *Q-Beef y Bosschaert* (C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555), apartado 36).

En esta misma línea, el Tribunal de Justicia puso de relieve que ya se ha pronunciado sobre esta cuestión de la razonabilidad de los plazos de interrupción/suspensión de potestades de liquidación y comprobación, de suerte que un plazo de prescripción de cinco años, aplicable a las solicitudes de devolución del exceso de IVA y que comienza a correr al final del año natural en el que expiró el plazo para el pago del IVA, se ha considerado conforme al Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la STJUE de 20 de diciembre de 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 43).

En este mismo orden de cosas, también resulta relevante poner de relieve cómo el Tribunal de Justicia considera que la prescripción tributaria posee una funcionalidad que trasciende la seguridad jurídica, al estar conectada esta institución con la protección del crédito tributario. De esta forma, la prescripción instrumenta la seguridad jurídica impidiendo que la situación de los sujetos pasivos afectados pueda ser cuestionada indefinidamente. Pero al mismo tiempo el TJUE pone de relieve cómo la suspensión de la prescripción permite evitar que la aplicación efectiva y eficiente de las obligaciones tributarias derivadas de la Directiva del IVA se vea amenazada por la presentación de recursos dilatorios y, en consecuencia, que se vea comprometida por un riesgo sistémico de impunidad por los hechos que constituyen infracciones del derecho derivado de dicha Directiva (véase la STJUE de 21 de enero de 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 53 y 56).

Respecto de la potencial aplicación de la doctrina derivada del asunto *Napfény* a España, cabría señalar, en primer lugar, las importantes diferencias entre la legislación tributaria húngara y la recogida en nuestra LGT, en materia de prescripción tributaria y causas de suspensión e interrupción de tal plazo. Ello no permite en rigor extender la doctrina del TJUE en el referido asunto a nuestro ordenamiento jurídico, en tanto en cuanto estamos ante regulaciones no intercambiables ni simétricas.

No obstante, sí consideramos que la jurisprudencia general dictada por el TJUE sobre los «principios comunitarios» de seguridad jurídica, efectividad y buena administración resulta plenamente aplicable en relación con la regulación y aplicación de los procedimientos tributarios establecidos en la LGT, allí donde nos encontramos ante una situación comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

En último análisis, el pronunciamiento del TJUE en el caso *Napfény*, en buena medida, constituye una «*sentencia warning*», a través de la que destaca la importante relevancia que poseen determinados principios generales del Derecho de la UE, que la jurisprudencia ha ido perfilando, en relación con los procedimientos nacionales a través de los que se aplica el Derecho nacional armonizado o no armonizado que resulta afectado por el Derecho de la UE Originario o Derivado.