

Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 16 de mayo de 2013

Asunto: C-191/12

Partes: *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. Y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága*

Síntesis:

No devolución de la totalidad del impuesto sobre el valor añadido abonado indebidamente – Normativa nacional que excluye la devolución del IVA por haber sido repercutido a un tercero – Compensación en forma de ayuda que cubre una fracción del IVA no deducible – Enriquecimiento sin causa

1. Comentario

La sentencia versa sobre la interesante cuestión de la adecuación al ordenamiento de la UE de los mecanismos y procedimientos de reacción a una sentencia del Tribunal de Justicia en reconocimiento de los derechos que asisten al obligado tributario al ordenamiento de la UE. En concreto, se dilucida aquí la adecuación de la normativa húngara sobre devolución de ingresos indebidos al ordenamiento de la UE como consecuencia de la realización de un pago de IVA derivado de una incorrecta transposición de la deducción del IVA relativo a los costes subvencionables de un proyecto, tras verificar que el mismo resultaba contrario a la sentencia PARAT Automotive Cabrio C-74/08, de 23 de abril de 2009.

En particular, la sentencia analiza si el principio de devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que permite que dicho Estado se niegue a devolver una parte del IVA, que no pudo ser deducido a causa de una medida nacional contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que esa parte del impuesto fue subvencionada mediante una ayuda concedida al sujeto pasivo y financiada tanto por la Unión como por el citado Estado.

Si en la sentencia anteriormente comentada (Sentencia Mariana Irimie), era la determinación del *dies a quo* en la verificación del tiempo de mora que debe ser reparado para restituir la compatibilidad con el ordenamiento de la UE y el reintegro de los derechos reconocidos por el mismo, en esta sentencia e incide directamente en el propio concepto del 'ingreso indebido' y de los mecanismos para su determinación. Para verificar el importe de dicho ingreso indebido es preciso tener en cuenta el significado a la excepción de la obligación de proceder a dicha restitución, del modo siguiente: únicamente a condición de que *la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido neutralizada en su totalidad* podrá un Estado miembro negarse a devolver una parte de dicho tributo por el motivo de que dicha devolución generaría un enriquecimiento sin causa para el sujeto pasivo. La neutralización total del tributo indebidamente recaudado es el único motivo que puede ser alegado para restringir el alcance del derecho a la devolución.

El Tribunal ofrece pautas para entender qué debe entenderse por neutralización total del tributo como límite a la existencia de obligatoria devolución del impuesto. A juicio del TJUE, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si, en el supuesto en el que el coste subvencionable hubiera sido calculado sin tener en cuenta el IVA no deducible, el importe de la ayuda habría sido inferior al realmente concedido. En dicho caso, el excedente resultante del mayor importe de la ayuda recibida por el sujeto pasivo sería la consecuencia del hecho de que una

parte del IVA no deducible había sido cubierto por la ayuda. En dicho caso, la carga económica que supone la parte del impuesto equivalente a dicho excedente sería soportada por la entidad pagadora y no por el sujeto pasivo.

2. Antecedentes

Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (en lo sucesivo, «Alakor») y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección principal regional tributaria de Északalföld, dependiente de la Administración nacional tributaria y aduanera; en lo sucesivo, «Főigazgatósága»), en relación con la negativa de ésta a devolver la totalidad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») cuya deducción se había impedido infringiendo el Derecho de la Unión.

La norma de la Unión Europea objeto de controversia es la norma 7 del Reglamento (CE) nº 448/2004 de la Comisión, de 10 de marzo de 2004, que modifica el Reglamento (CE) nº 1685/2000 por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) nº 1260/1999 del Consejo en lo relativo a la financiación de gastos de operaciones cofinanciadas por los Fondos Estructurales y por el que se deroga el Reglamento (CE) nº 1145/2003 (DO L 72, p. 66), que es del siguiente tenor:

«Norma 7: IVA y otros impuestos y gravámenes

1. El IVA sólo será subvencionable si es real y definitivamente soportado por el beneficiario final o por el destinatario último, dentro de los regímenes de ayuda basados en lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado y cuando se trate de ayuda concedida por organismos designados por los Estados miembros. El IVA que sea recuperable por algún medio no será subvencionable, aun cuando el beneficiario final o el destinatario último no lleguen a recuperarlo en la práctica. A efectos de esta norma, el carácter público o privado del beneficiario final o del destinatario último no influirán en la decisión sobre la subvencionalidad del IVA.
2. Si, en aplicación de disposiciones nacionales específicas, el beneficiario final o el destinatario último no pudieran recuperar el IVA, éste sólo podrá ser subvencionable cuando las citadas disposiciones guarden plena conformidad con lo establecido en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, “Sexta Directiva”).

De forma adicional, la Ley General Tributaria húngara prevé los mecanismos de reacción frente a la declaración retroactiva de la incompatibilidad o ilegalidad de una obligación tributaria con la Ley fundamental, un acto obligatorio de la Unión Europea o cualquier otra norma jurídica, fijando al respecto un plazo de 180 días de caducidad para presentar la solicitud que comienza a partir de la publicación o notificación de la resolución que declara dicha incompatibilidad, inconstitucionalidad o ilegalidad. Hasta 2006, ésta era su redacción:

«El sujeto pasivo indicará en sus cuentas de manera diferenciada el importe del impuesto soportado deducible y no deducible (distinción positiva). El sujeto pasivo beneficiario de subvenciones con fondos públicos no incluidas en la base imponible del impuesto en aplicación del artículo 22, apartados 1 y 2, de la presente Ley, podrá, a menos que la Ley de Presupuestos anual disponga otra cosa,

- a. en caso de subvenciones obtenidas para la adquisición de determinados bienes, ejercer su derecho a deducción únicamente respecto de la fracción del IVA correspondiente a la parte no subvencionada de la adquisición en cuestión;

[...].».

El artículo 124/C de la Ley XCII de 2003, General Tributaria [az adózás rendjéről szóló 2003. Évi XCII. törvény, Magyar Közlöny 2003/131 (XI. 14.); en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»], es del siguiente tenor:

- 1) «Cuando el Tribunal Constitucional, la Kúria o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea constaten, con carácter retroactivo, que una norma jurídica que establece una obligación tributaria es contraria a la Ley fundamental o a un acto obligatorio de la Unión Europea o, si se trata de un Reglamento municipal, a cualquier otra norma jurídica, y dicha resolución judicial genere un derecho a devolución para el contribuyente, la autoridad tributaria de primer grado procederá a la devolución a petición de este último –con arreglo a lo dispuesto en la resolución de que se trate– de conformidad con las disposiciones del presente artículo.
- 2) El contribuyente podrá presentar su solicitud por escrito ante la autoridad tributaria en un plazo de 180 días a partir de la publicación o la notificación de la resolución del Tribunal Constitucional, de la Kúria o del Tribunal de Justicia [...]; transcurrido dicho plazo, no se admitirá ninguna solicitud de que se deje sin efecto la caducidad. La autoridad tributaria desestimaré la solicitud en el supuesto de que, en la fecha de publicación o de notificación de la resolución, el derecho a liquidar el tributo hubiera prescrito. [...]
- 3) La solicitud deberá mencionar, junto con los datos necesarios para identificar al contribuyente ante la administración tributaria, el tributo abonado en la fecha en que se presente la solicitud y cuya devolución se solicita, junto con el título ejecutivo sobre cuya base fue abonado; asimismo deberá mencionar la resolución del Tribunal Constitucional, de la Kúria o del Tribunal de Justicia [...] y contener una declaración con arreglo a la cual
 - a. el contribuyente, en la fecha en que presentó la solicitud, no ha repercutido a otra persona el tributo cuya devolución solicita,

[...].».

El artículo 124/D de dicha Ley establece:

- 1) «En la medida en que la presente Ley no disponga lo contrario, las disposiciones del artículo 124/C se aplicarán a las solicitudes de devolución basadas en el derecho a deducción del IVA.
- 2) El contribuyente podrá invocar el derecho a deducción contemplado en el apartado 1 anterior por medio de una declaración rectificativa [...].
- 3) Si del cómputo, tal como aparece recogido en la declaración rectificativa, resulta que el

contribuyente tiene derecho a devolución [...] la autoridad tributaria aplicará a la cantidad que deba devolverse un tipo de interés equivalente al tipo básico del Banco Central [...].

- 4) También existirá repercusión en el sentido del artículo 124/C, apartado 3, letra a), cuando se haya concedido al contribuyente una ayuda de tal modo que –habida cuenta de la prohibición de deducir el IVA– financie asimismo el IVA, o si se le ha concedido una ayuda adicional a cargo del presupuesto del Estado en compensación del IVA no deducible.

[...]».

El sujeto pasivo, tras obtener un contrato de subvención dirigido a permitirle financiar un proyecto en el marco del programa operativo de desarrollo rural y agrícola, vio imposibilitada la deducción del IVA soportado por los gastos del proyecto subvencionado, en la fracción proporcional al importe de la ayuda. El IVA que no pudo deducirse formaba parte de los gastos de desarrollo soportado y declarado en la declaración. Sin embargo, la sentencia PARAT Automotive cabrio C-74/08, consideró que la Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, en caso de adquisición de bienes subvencionada con fondos públicos, sólo permite deducir el [IVA] soportado por la parte no subvencionada de esta adquisición».

A la vista de dicha sentencia, Alakor consideró que podía deducir la totalidad del IVA soportado para las necesidades de sus operaciones gravadas y que el IVA, hasta entonces considerado no deducible, ya no podía formar parte del coste subvencionable del proyecto en cuestión. Por esa razón, el 21 de julio de 2009, Alakor devolvió a la entidad pagadora el importe de la ayuda correspondiente al IVA no deducible, al tiempo que solicitaba una modificación del contrato. La entidad pagadora desestimó dicha solicitud y reembolsó a Alakor la cantidad en cuestión.

El 22 de julio de 2009, Alakor presentó ante la autoridad tributaria unas declaraciones rectificativas por los meses de septiembre, noviembre y diciembre de 2005 y enero de 2006, en las que, fundándose en la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, solicitaba que se le devolviera el IVA que la limitación del derecho a deducción le había impedido deducir, por un importe total de 17.722.000 HUF, más los intereses de demora.

En respuesta a dicha solicitud, la autoridad tributaria de primer grado determinó el importe del impuesto deducible y las cantidades que podían devolverse a la demandante en el litigio principal, fijándolos a un nivel inferior al que figuraba en las declaraciones rectificativas de ésta. Főigazgatósága confirmó tales resoluciones haciendo hincapié en que la demandante ya había recibido la cantidad correspondiente al 43,44 % del IVA no deducible en concepto de ayuda. Consecuentemente, en aplicación de los artículos 124/C, apartado 3, letra a), y 124/D, apartado 5, de la Ley General Tributaria, dicha cantidad debía considerarse repercutida.

Tras obtener una resolución favorable al contribuyente en primera instancia, la Administración interpuso recurso de casación, alegando, en particular, que *Alakor ya había recibido, en concepto de ayuda, una parte del IVA que ahora pretendía recuperar en las declaraciones rectificativas*. En consecuencia, según Főigazgatósága, *únicamente debía devolverse la fracción del IVA no compensada por la citada ayuda*. En cambio el contribuyente alegó que las autoridades tributarias habían violado el Derecho de la Unión en la medida en que habían restringido el derecho a deducir el impuesto al devolver, no la totalidad del IVA, sino un porcentaje del mismo. Además, Alakor sostuvo que se exponía al riesgo de verse obligada a reembolsar la ayuda, por incumplimiento de la normativa aplicable en materia de ayudas al desarrollo rural.

3. Cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Derecho de la Unión en materia de devolución de ingresos indebidos.

1. «¿Cabe calificar de repercusión del impuesto, con arreglo a lo dispuesto en el Derecho [de la Unión], el hecho de que el contribuyente –habida cuenta de la existencia de una prohibición de deducción del IVA– haya obtenido una ayuda de tal modo que ésta financie también el IVA o haya obtenido una ayuda estatal complementaria en compensación del IVA no deducible?
2. En caso afirmativo, ¿la respuesta sería la misma en el supuesto de que el contribuyente no haya recibido la ayuda del Estado miembro o de la autoridad tributaria del Estado miembro, sino que la ayuda haya sido abonada –sobre la base del contrato celebrado con la entidad pagadora– con cargo a las ayudas de la Unión y al presupuesto central del Estado miembro?
3. ¿Pueden considerarse cumplidos los principios de recuperación del IVA, basado en la neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de igualdad de trato, así como la prohibición del enriquecimiento sin causa, en el supuesto de que la autoridad tributaria del Estado miembro –debido a la normativa reguladora del derecho a deducción, que es contraria al Derecho de la Unión– sólo acceda a la reclamación de devolución o de indemnización por daños y perjuicios formulada por el contribuyente en cuanto a la parte o proporción no financiada previamente mediante la ayuda indicada [en las cuestiones primera y segunda]?»

4. Fallo

El principio de devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que dicho Estado se niegue a devolver una parte del impuesto sobre el valor añadido, que no pudo ser deducido a causa de una medida nacional contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que esa parte del impuesto fue subvencionada mediante una ayuda concedida al sujeto pasivo y financiada tanto por la Unión como por el citado Estado, a condición de que la carga económica resultante de la negativa a deducir el IVA haya sido totalmente neutralizada, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal recuerda en primer lugar, el fundamento y finalidad del derecho a la devolución de ingresos indebidos por incompatibilidad con el ordenamiento de la UE.

Según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros C591/10, Rec. p. I0000, apartado 24 y jurisprudencia citada).

Por tanto, en principio, el Estado miembro debe devolver íntegramente el IVA que se impidió deducir al sujeto pasivo infringiendo el Derecho de la Unión.

Resulta así que el derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente (sentencia de 20 de octubre de 2011, *Danfoss y SauerDanfoss*, C94/10, Rec. p. I0000, apartado 23).

A continuación, reconoce la existencia de excepciones a dicho derecho: Sin embargo, como excepción, tal restitución podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. La protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, tasas y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de tales tributos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (sentencia de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros*, C398/09, Rec. p. I0000, apartado 18).

Para, finalmente, proceder al reconocimiento de la necesaria remisión a la normativa procedimental interna a efectos de garantizar la eficacia de su ejercicio en ausencia de normativa específica del Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos (indebidos): Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia *Danfoss y SauerDanfoss*, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada).

Es el principio de efectividad el que condiciona, principalmente, la aplicación de las normas procedimentales internas: el respeto del principio de efectividad exige que las condiciones de ejercicio de la acción de devolución de lo indebido sean fijadas por los Estados miembros, en virtud del principio de autonomía procesal, de manera que pueda neutralizarse la carga económica del tributo indebido (sentencia *Danfoss y SauerDanfoss*, antes citada, apartado 25).

La sentencia es interesante en cuanto a la concreción del concepto 'neutralización de la carga económica del tributo' configurada como excepción a la obligación de devolución del ingreso indebido, cuestión que corresponde verificar al juez nacional. A juicio del Tribunal, este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe examinar, en particular, si el importe de la ayuda concedida a la demandante en el litigio principal habría sido inferior en el supuesto en que a ésta no se le hubiera impedido ejercer su derecho a deducción. En efecto, de la documentación aportada al Tribunal de Justicia se desprende que el importe de la ayuda en cuestión había sido calculado tomando como referencia el «coste subvencionable» del proyecto, que comprende tanto el coste neto de dicho proyecto como el IVA no deducible. Así pues, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si, en el supuesto en el que el coste subvencionable hubiera sido calculado sin tener en cuenta el IVA no deducible, el importe de la ayuda habría sido inferior al realmente concedido. Si así fuera, el excedente resultante del mayor importe de la ayuda recibida por Alakor sería la consecuencia del hecho de que una parte del IVA no deducible había sido cubierto por esa ayuda. Por tanto, la carga económica que supone la parte del impuesto equivalente a dicho excedente sería soportada por la entidad pagadora, y no por Alakor.

De ello se desprende que, para neutralizar la carga económica resultante de la prohibición de deducir el IVA, el importe de la devolución a que tiene derecho la demandante en el asunto principal debe equivaler a la

diferencia entre, por un lado, el importe del IVA que Alakor no pudo deducir debido a la normativa nacional cuya incompatibilidad con el Derecho de la Unión señaló la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, y, por otro lado, el importe de la ayuda concedida a Alakor que excede del que se le habría concedido si no se le hubiera impedido ejercer su derecho a la deducción.

Para finalizar, indicando que el derecho a la devolución no puede variar en función de la fuente de la que provenga la financiación de la ayuda en cuestión.

