

## Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 28 de julio de 2011

**Asunto: C-274/10.**

**Partes:** *Comisión Europea contra República de Hungría.*

### **Síntesis:**

**“Incumplimiento de Estado – Fiscalidad – IVA- Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Condiciones de ejercicio – Artículo 183 – Normativa nacional que no permite la devolución del excedente del IVA en la medida en que éste no excede la cuota del impuesto soportado resultante de las operaciones aún no pagadas”.**

### **1. Antecedentes y cuestiones planteadas.**

El origen de la controversia planteada se remonta al requerimiento enviado en 2007 por la Comisión Europea a la República de Hungría, al considerar que ésta incumplía las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva 2006/112/CE). Ante la respuesta del indicado Estado, negando cualquier infracción del Derecho de la UE, la Comisión instó al legislador húngaro, a través de un dictamen motivado remitido en 2009, a adoptar en un plazo de dos meses las medidas necesarias para acompañar su normativa en materia de IVA a las exigencias comunitarias. En contestación a ello, la República de Hungría reiteró la ausencia de incumplimiento por su parte del Derecho de la UE en esta materia, lo que motivó que la Comisión interpusiera un recurso ante el Tribunal de Luxemburgo contra el citado Estado miembro.

En particular, la Comisión entiende que se ha producido una infracción debido a que, de una parte, la República de Hungría obliga a los sujetos pasivos cuya declaración del IVA correspondiente a cualquier período impositivo arroje un excedente, en el sentido del artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, a trasladar dicho excedente o una parte del mismo al período impositivo siguiente, siempre que el contribuyente no haya pagado al proveedor el importe íntegro de la adquisición de que se trate; y, de otra parte, se propicia que, como consecuencia de dicha obligación, algunos sujetos pasivos en cuya declaración figure de manera regular un excedente, puedan verse obligados a trasladar tal excedente en más de una ocasión al período impositivo siguiente.

En esta línea, la Comisión interpreta que, de acuerdo con la mencionada Directiva, el IVA repercutido se hace exigible en el momento en que se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, con independencia del pago de la contrapartida por la operación. En definitiva, el proveedor de bienes o servicios tiene el deber de abonar el IVA a la Administración Tributaria aun cuando no haya recibido todavía el pago de sus clientes. De conformidad con ello, la Comisión sostiene que el artículo 186.2 de la LIVA de Hungría es contrario al Derecho de la UE, en la medida en que excluye la devolución del excedente del IVA soportado deducible del IVA repercutido cuando el IVA soportado resulta de operaciones cuyo pago (IVA incluido) no ha sido abonado todavía. A su juicio, tal disposición interna desequilibra el sistema del IVA.

Según la Comisión, al excluirse la devolución del excedente del IVA deducible se impone una carga a los operadores afectados, bien entendido que el aplazamiento por el Estado del pago del crédito del contribuyente que solicita la devolución implica, lógicamente, una merma de su liquidez. A mayor

abundamiento, se pone de relieve que la ausencia de limitación temporal alguna en la legislación húngara respecto al traslado del excedente del IVA, puede provocar que el sujeto pasivo haya de trasladar dicho excedente en varias ocasiones. Ello contradice, asimismo, lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Directiva 2006/112/CE, en base al cual un excedente deberá ser reembolsado como máximo en el segundo período imponible posterior a su nacimiento.

En contraposición a este planteamiento, la República de Hungría estima que el establecimiento de un requisito - el pago de la contrapartida adeudada por la operación de la que resulte el IVA deducible- para la obtención del reembolso de un excedente del IVA deducible, en ningún caso lesiona ni el principio de neutralidad fiscal ni el artículo 183 de la antedicha Directiva que, en su opinión, arroga a los Estados miembros la competencia para definir las condiciones de tal devolución.

Argumenta, en este orden de ideas, que el aplazamiento del reembolso del excedente del IVA deducible no conlleva carga alguna para el contribuyente que vulnere el principio de neutralidad fiscal, pues, por “carga del IVA” ha de entenderse sólo una carga definitiva, esto es, aquella situación en la que el sujeto debe soportar el IVA sin derecho a deducción. Por el contrario, en el caso analizado la carga que se soporta es provisional, por lo que estamos ante una mera carga temporal de tesorería que en modo alguna atenta contra el principio de neutralidad fiscal.

## 2. Fallo.

Tomando en consideración los argumentos expuestos por ambas partes y, conforme a los razonamientos que a continuación comentaremos, el TJUE declaró el incumplimiento por parte de la República de Hungría de las obligaciones impuestas por la Directiva 2006/112/CE, señalando lo siguiente: 1. Que el artículo 183 de la citada Directiva no permite a los Estados miembros establecer, de cara al ejercicio del derecho a la devolución de un excedente del IVA deducible, un requisito relativo al pago del importe adeudado por la operación de que se trate. Por tanto, al excluir la devolución citada mientras no se haya pagado la contrapartida adeudada por la operación de la que proceda el IVA deducible, la República de Hungría se ha extralimitado en el uso de la libertad que le concede el referido artículo 183; 2) Que la exclusión de la devolución de tal excedente del IVA redundante, a su vez, en que determinados contribuyentes cuya declaración tributaria arroje sistemáticamente excedentes se vean obligados a trasladar en más de una ocasión dicho excedente al período impositivo siguiente. Si bien el traslado a varios impositivos siguientes a aquél en el que se ha originado el excedente no es necesariamente incompatible con el artículo 183.1 de la Directiva 2006/112/CE, cabe hacer notar que en la normativa nacional de que se trata se establecen períodos impositivos que van de un mes a un año, lo que puede comportar que determinados sujetos pasivos no obtengan, por el traslado reiterado de un excedente, su devolución en un plazo razonable.

## 3. Comentario.

El Tribunal de Justicia resuelve, mediante su pronunciamiento en el presente caso, un tema de notable relevancia práctica en el día a día de los operadores económicos en el IVA. El punto de partida de nuestro análisis se polariza en torno al artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, con arreglo al cual, cuando durante un período impositivo la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado, 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.

El último extremo de dicho precepto “de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas”, permite colegir que los Estados miembros pueden establecer las normas procedimentales reguladoras de tal devolución. Ahora bien, como puso de manifiesto la Comisión Europea, el hecho de que éstos dispongan de un cierto margen de maniobra con vistas a establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA no significa, sin embargo, que puedan restringir dicho reembolso mediante la introducción de requisitos materiales. Como es evidente, el Estado húngaro ha excedido las atribuciones conferidas por la norma europea, toda vez que lejos de limitarse a la previsión de aspectos formales, ha condicionado la citada devolución del IVA al obligado cumplimiento de un requisito material adicional, no exigido por el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE. Baste recordar a estos efectos que, como el TJUE ha declarado de manera constante, el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.

Descendiendo a los hechos motivadores del presente caso, el Alto Tribunal reproduce en sus Fundamentos de derecho el *iter* argumental observado por la Comisión Europea. Se detiene, en primer término, en la interpretación del artículo 63 de la citada Directiva, con el fin de clarificar que el IVA deviene exigible en el momento en que se efectúe la operación en cuestión, siendo irrelevante el hecho de si el pago adeudado por dicha operación ha sido o no satisfecho. En otros términos, el IVA se debe al Fisco por parte del suministrador del bien o prestatario del servicio, a pesar de que éste no haya recibido todavía la contrapartida correspondiente a la operación realizada. En la misma línea, según el artículo 167 de la Directiva indicada, ha de entenderse que el derecho a la deducción nace cuando el impuesto deducible se hace exigible, o lo que es igual, en el momento de realizarse la operación, con independencia de que la contraprestación pactada haya o no tenido lugar. En suma, cabe afirmar que tanto la exigibilidad del IVA, como el nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción son, *a priori*, independientes del hecho de que el pago adeudado por la operación se haya satisfecho o no.

Matiza el TJUE que tales conclusiones resultan respaldadas por otras disposiciones de la referida Directiva, que sí otorgan importancia al efectivo pago de la contrapartida debida en relación con la exigibilidad o deducibilidad del IVA en casos particulares. Un ejemplo de ello lo constituye el artículo 66.b)<sup>1</sup> de la Directiva 2006/112/CE, que atribuye relevancia al cobro del precio convenido en ciertas operaciones. No obstante ello, conviene subrayar que la República de Hungría no ha alegado haber hecho uso de esta posibilidad legítima, lo que lleva al TJUE a concluir su incumplimiento en esta órbita.

Nos resta referirnos, por último, al segundo de los aspectos apuntados por la Comisión, atinente al traslado sistemático de tal excedente de IVA al período impositivo siguiente al que se ven obligados determinados sujetos pasivos, a resultas de la normativa húngara. Como ya se ha reseñado, en cuanto a la posibilidad que prevé el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE bien de trasladar el excedente del IVA al período impositivo siguiente, bien de que éste sea devuelto, el Alto Tribunal se limita a puntualizar que las distintas

---

1 Adviértase, además, que el citado precepto ha sido completado con posterioridad a la interposición del presente recurso, mediante la adición de un artículo 167 bis, en virtud del cual se faculta a los Estados miembros a establecer un régimen optativo, que permite diferir el derecho a la deducción de los contribuyentes cuyo IVA únicamente resulte exigible conforme al artículo 66.b), hasta que se abone a su proveedor el impuesto correspondiente a la operación llevada a cabo.

modalidades que para ello adopten los Estados miembros no pueden violar el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de hacer recaer sobre el contribuyente, total o parcialmente, el peso del impuesto. En concreto, las normativas nacionales deben posibilitar al sujeto pasivo la recuperación, en condiciones adecuadas, de la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que necesariamente exige que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que en ningún caso suponga una carga financiera para el contribuyente<sup>2</sup>.

El problema que se plantea en el asunto examinado es, como ya se avanzó en líneas previas, que la normativa húngara diseña períodos impositivos que van de un mes a un año, lo que puede conducir a que determinados sujetos pasivos no obtengan, debido al traslado reiterado de un excedente, la devolución del mismo en un plazo razonable.



---

2 Véanse, en esta dirección: SSTJCE de 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia*, C-78/00, apartados 33 y 34; de 10 de julio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, apartado 17; y, de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, apartados 33 y 64.