

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

13 de julio de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Normativa nacional que prevé la posibilidad de suspender, sin limitación temporal, la prescripción de la intervención de la Administración tributaria en caso de procedimiento judicial — Reiteración del procedimiento fiscal — Reglamento nº 2988/95 — Ámbito de aplicación — Principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión»

En el asunto C-615/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Szegedi Törvényszék (Tribunal de Szeged, Hungría), mediante resolución de 4 de octubre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de octubre de 2021, en el procedimiento entre

Napfény-Peaje Kft.

contra

Nemzeti Adó- és vámhivatal fellebbviteli igagatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, y los Sres. D. Gratsias, M. Ilešič e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de noviembre de 2022;

Vistas las observaciones presentadas:

- en nombre de Napfény-Toll Kft., por Napfény-Toll Kft., por Napfény-Toll Kft., abogados; L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy y Gy. Tiborfi, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M.Z. Fehér y R. Kissné Berta, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Ballesteros Panizo, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. F. Blanc y J. Jokubauskaitė y la Sra. A. Sipos, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de febrero de 2023;

dicta la siguiente

Frase

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión en el marco de la aplicación 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 L 2006, p. 347).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Napfény-Toll Kft. y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de lo Contencioso de la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría) en relación con el derecho de dicha sociedad a deducir del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe pagar el importe del IVA adeudado por diversas compras de bienes. realizado en junio de 2010 y entre noviembre de 2010 y septiembre de 2011.

Marco jurídico

Derecho de la UE

Directiva 2006/112

- 3 A tenor del considerando 8 de la Directiva 2006/112:

«De conformidad con la Decisión 2000/597/CE, Euratom del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas [(DO L 2000, p. 253)], el presupuesto de las Comunidades Europeas, sin perjuicio de otros ingresos, se financiará íntegramente con cargo a los recursos propios de las Comunidades. Estos recursos incluirán, en particular, los procedentes del IVA, obtenidos mediante la aplicación de un tipo común a una base imponible determinada uniformemente y de conformidad con la normativa comunitaria.»

Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95

- 4 El artículo 1 del Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO L 1995, p. 312), dispone:

«1. Con el fin de proteger los intereses financieros de las Comunidades Europeas, se adoptarán normas generales relativas a los controles homogéneos y a las medidas administrativas y a las sanciones relativas a las irregularidades relativas al Derecho comunitario.

2. Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario resultante de una acción u omisión de un operador económico que tenga o pueda tener por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos gestionados por éstas mediante la reducción o supresión de los ingresos procedentes de los recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades. es decir, un gasto indebido».

- 5 El artículo 3, apartados 1 y 3, de dicho Reglamento dispone:

«1. El plazo de prescripción de las acciones judiciales será de cuatro años a partir de la fecha en que se haya cometido la irregularidad contemplada en el artículo 1, apartado 1. (...)

En caso de irregularidades permanentes o reiteradas, el plazo de prescripción empezará a correr a partir del día en que cese la irregularidad. En el caso de los programas plurianuales, el plazo de prescripción se aplicará hasta el cierre definitivo del programa.

El plazo de prescripción de los procedimientos judiciales quedará interrumpido por cualquier acto de la autoridad competente puesto en conocimiento de la persona interesada que tenga carácter de investigación o que tenga por objeto enjuiciar la irregularidad. El plazo de prescripción volverá a correr desde el momento de cada interrupción.

No obstante, el plazo de prescripción se adquirirá a más tardar el día en que expire un plazo igual al doble del plazo de prescripción sin que la autoridad competente imponga sanción, excepto cuando el

procedimiento administrativo se haya suspendido de conformidad con el artículo 6, apartado 1.

(...).

3. Los Estados miembros conservarán la posibilidad de aplicar un plazo más largo que el previsto en los apartados 1 y 2, respectivamente.»

Decisión 2007/436/CE

6 El artículo 207, apartado 436, letra b), de la Decisión 7/2007/CE, Euratom del Consejo, de 2007 de junio de 163, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 17, p. 2000), que derogó y sustituyó a la Decisión 597/2, dispone:

«Los recursos propios consignados en el presupuesto general de la Unión Europea constituirán ingresos procedentes de:

(...)

b) [...] la aplicación de un tipo uniforme, válido para todos los Estados miembros, a las bases imponibles armonizadas del IVA determinadas de conformidad con la normativa comunitaria. (...).».

Derecho húngaro

La normativa sobre la suspensión de la prescripción en materia tributaria

7 A tenor del artículo 164 del az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n° XCII de 2003 sobre el Código de Procedimiento Tributario) (*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.)), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «antiguo Código de Procedimiento Tributario»):

«(1) El derecho al impuesto prescribirá a los cinco años a partir del último día del año civil en el que debería haberse efectuado la declaración o notificación o, a falta de declaración o notificación, en el que debería haberse pagado el impuesto.

(...)

5. En caso de revisión judicial de la resolución de la Administración tributaria, el plazo de prescripción del derecho a determinar el importe correcto del impuesto adeudado dejará de correr desde el momento en que la resolución de la autoridad tributaria de segunda instancia haya adquirido firmeza hasta que la resolución judicial adquiera firmeza o, en caso de recurso, hasta que se haya dictado una resolución al respecto.»

8 El antiguo Código de Procedimiento Tributario fue derogado y sustituido, con efectos a partir del 1 de enero de 2018, por las disposiciones del az adóigazgatási rendtartásról szóló de 2017. évi CLI. törvény (Ley n.o CLI de 2017, relativa a la organización de la administración tributaria) (*Magyar Közlöny* 2017/192), en su versión aplicable al litigio principal, y por las disposiciones del az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Ley n.o CL de 2017 por la que se establece un Código de Procedimiento Tributario) (*Magyar Közlöny* 2017/192), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «nuevo Código de Procedimiento Tributario»).

9 El artículo 203, apartado 3, del nuevo Código de Procedimiento Tributario reproduce, en esencia, el contenido del artículo 164 del antiguo Código de Procedimiento Tributario. Con arreglo al artículo 203, apartado 3, cuando el contribuyente haya interpuesto un recurso ante los órganos jurisdiccionales administrativos contra la resolución de la Administración tributaria, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar el importe correcto del impuesto adeudado quedará suspendido entre el momento en que la resolución de la autoridad tributaria de segunda instancia haya adquirido firmeza y el momento en que la resolución judicial adquiera firmeza. o, en el caso de un recurso, el recurso que conoce de una resolución sobre el mismo.

- 10 El artículo 203, apartado 7, letra c), de dicho nuevo Código establece que este plazo de prescripción se prorrogará doce meses, en particular, cuando, en el marco de un recurso interpuesto contra la resolución de la Administración tributaria ante el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo, éste ordene el desarrollo de un nuevo procedimiento.
- 11 Con arreglo al artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario, las disposiciones de dicho nuevo Código, incluidas las del artículo 203, apartado 7, letra c), de éste, deben aplicarse a los procedimientos iniciados o repetidos después de su entrada en vigor.

Sobre la jurisprudencia relativa a la aplicación de la normativa relativa a la suspensión de la prescripción en materia tributaria

- 12 En la sentencia Kfv.I.35.343/2019/11, la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) declaró, en relación con el objetivo perseguido por la normativa relativa a la suspensión de la prescripción en materia fiscal, lo siguiente:

«En el antiguo Código de Procedimiento Tributario, es el propio hecho del "control jurisdiccional", y no el contenido de la resolución que la celebra, lo que condiciona la aplicabilidad de la suspensión y la prórroga de la prescripción. La revisión judicial comenzará con la interposición de una acción [...] Una decisión nula no podrá atribuirse efecto jurídico ex tunc a una decisión nula y sin efecto una vez declarada dicha nulidad; No obstante, la Administración tributaria podrá, mediante control jurisdiccional, adoptar una decisión que pueda producir efectos jurídicos en el plazo previsto en el antiguo Código de Procedimiento Tributario.»

- 13 Mediante resolución de 25 de enero de 2022, es decir, posterior a la petición de decisión prejudicial, el Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional, Hungría) anuló el artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario en la medida en que incluía la palabra «reiterada», ya que, en esencia, dicho plazo tenía por efecto hacer que la prórroga de la El requisito establecido en el artículo 203, apartado 7, letra c), de dicho nuevo Código.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 14 Napfény-Toll dedujo del IVA del que era deudora el importe de dicho impuesto adeudado por diversos bienes que había adquirido en junio de 2010 y entre noviembre de 2010 y septiembre de 2011.
- 15 En diciembre de 2011, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Administración Nacional de Impuestos y Aduanas — Dirección Tributaria y Aduanera de Budapest-Sur, Hungría), en su calidad de autoridad tributaria de primera instancia, inició una inspección que fue notificada a Napfény-Toll el 13 de ese mes.
- 16 Al término de dicha inspección, dicha autoridad consideró que una parte del importe del IVA, deducido por Napfény-Toll para los períodos de que se trata, no debería haberse deducido, ya que las facturas presentadas a tal efecto no correspondían, para algunas de ellas, a ninguna operación económica concreta, mientras que, en el caso de otras, formaban parte de un fraude fiscal del que Napfény-Toll tenía conocimiento. Por consiguiente, mediante resolución de 8 de octubre de 2015 (en lo sucesivo, «resolución administrativa en primera instancia»), dicha autoridad exigió a Napfény-Toll el pago de un impuesto atrasado por un importe total de 144 785 000 HUF (aproximadamente 464 581 euros) y le impuso una multa de 108 588 000 HUF (aproximadamente 348 433 euros). y una multa coercitiva de 46 080 000 forint (aproximadamente 147 860 euros).

Administrativo y administrativo de segundo grado

- 17 Mediante resolución de 11 de diciembre de 2015, notificada el 14 de diciembre de <> (en lo sucesivo, «primera resolución administrativa en segunda instancia»), Nemzeti Adó — és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administración Nacional de Impuestos y Aduanas — Dirección General de la Región de Hungría Central, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección General de la Región de Hungría Central»), actualmente Dirección de la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas. autoridades tributarias y aduaneras competentes para conocer de los recursos, conociendo de

una reclamación de Napfény-Toll, como autoridad administrativa tributaria de segunda instancia, anuló la resolución administrativa en primera instancia relativa a la multa coercitiva impuesta a Napfény-Toll y desestimó dicha reclamación en todo lo demás. Napfény-Toll interpuso recurso de apelación contra la primera resolución administrativa en segunda instancia.

18 Mediante sentencia de 2 de marzo de 2018, que adquirió firmeza el mismo día, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest, Hungría) anuló la primera resolución administrativa en segunda instancia y ordenó la apertura de un nuevo procedimiento. En apoyo de su sentencia, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest) indicó que había declarado que dicha primera resolución administrativa adolecía de razones contradictorias. Dicha resolución administrativa, al tiempo que se refería a hechos distintos de los constatados en la resolución administrativa de primera instancia, consideró, al mismo tiempo, que la Administración tributaria de primera instancia había acreditado correctamente los hechos.

Segunda resolución administrativa en segunda instancia

19 Mediante resolución de 5 de marzo de 2018, notificada a Napfény-Toll el 7 de marzo de 2018 (en lo sucesivo, «segunda resolución administrativa en segunda instancia»), la Dirección General de la Región de Hungría Central confirmó, en esencia, la resolución administrativa en primera instancia. Sin embargo, redujo el importe de la multa coercitiva impuesta a Napfény-Toll.

20 Mediante sentencia de 5 de julio de 2018, que adquirió firmeza el mismo día, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest-Capital), conociendo de un recurso interpuesto por Napfény-Toll, anuló la segunda resolución administrativa en segunda instancia y ordenó la apertura de un nuevo recurso, basándose, en primer lugar, en la segunda resolución administrativa en segunda instancia adoptada el primer día hábil siguiente al pronunciamiento de la sentencia de 2 de marzo de 2018, reprodujo, en gran medida literalmente, la primera resolución administrativa en segunda instancia, sin indicar, no obstante, en qué medida dicha segunda resolución administrativa modificó las apreciaciones de la resolución administrativa en primera instancia, de modo que las consecuencias extraídas de dicha sentencia de 2 de marzo de 2018 habrían sido, por tanto, solo formales, y, en segundo lugar, la segunda decisión administrativa en segunda instancia contenía siempre constataciones contradictorias sobre la realidad real de las operaciones de que se trata.

21 Mediante sentencia de 30 de enero de 2020, la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), conociendo de un recurso interpuesto por la Administración tributaria, confirmó el fondo de la sentencia de 5 de julio de 2018 por dos motivos. En primer lugar, en la medida en que los motivos de la segunda resolución administrativa en segunda instancia se repetían en la motivación de la primera resolución administrativa en segunda instancia, la Kúria (Tribunal Supremo) declaró que el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la capital de Budapest) había declarado acertadamente que la Dirección General de la Región de Hungría Central no había respetado las directrices establecidas de manera vinculante en el sentencia de 2 de marzo de 2018. Es cierto que dicha Dirección General disponía, como ella misma indicó, de un breve período de tiempo antes de que el derecho a liquidar el impuesto y, por consiguiente, el importe del IVA que debía devolverse se viera afectado por el plazo de prescripción, pero esta circunstancia no la eximió del cumplimiento de sus obligaciones legales. En segundo lugar, la Kúria (Tribunal Supremo) declaró, al igual que el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest), que la segunda resolución administrativa de segunda instancia adolecía de razones contradictorias.

Decisión administrativa en segunda instancia

22 Mediante resolución de 6 de abril de 2020 (en lo sucesivo, «tercera resolución administrativa en segunda instancia»), la Dirección General de la Región de Hungría Central confirmó la resolución administrativa en primera instancia, modificando al mismo tiempo el importe de la multa coercitiva impuesta a Napfény-Toll. Para justificar su postura, dicha Dirección General indicó que no había

constatado hechos distintos de los establecidos en la resolución administrativa de primera instancia, en los que dichos hechos habían sido correctamente acreditados.

23 Napfény-Toll interpuso un recurso contra esta tercera resolución administrativa en segunda instancia ante el Szegedi Törvényszék (Tribunal de Primera Instancia de Szeged, Hungría), órgano jurisdiccional remitente, alegando, en particular, que, en virtud del artículo 164, apartados 1 y 5, del antiguo Código de Procedimiento Tributario, el derecho de la Administración tributaria a determinar el importe del IVA que debía devolverse prescribía en cinco años a partir del último día del año natural en el que la declaración o Las notificaciones relativas a dicho impuesto deberían haberse efectuado o, a falta de declaración o notificación, en las que debería haberse pagado dicho impuesto. El derecho de la Administración tributaria a liquidar el importe del IVA que debe devolverse por los períodos en cuestión expiró antes de la fecha de adopción de la tercera resolución administrativa en segunda instancia. Napfény-Toll alega que la adopción reiterada de decisiones es contraria al principio de seguridad jurídica que el plazo de prescripción pretende proteger. Ello es tanto más cierto cuanto que, en el litigio principal, la segunda apertura de un nuevo procedimiento tuvo lugar precisamente porque la Dirección General de la Región de Hungría Central no había seguido las directrices contenidas en la primera resolución judicial. Por lo tanto, es culpa de dicha Dirección General que el procedimiento haya durado casi diez años desde el inicio de la inspección notificada a Napfény-Toll.

24 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el artículo 164, apartado 5, del antiguo Código de Procedimiento Tributario no establece un límite máximo en cuanto al número de veces que las autoridades tributarias pueden repetir un procedimiento tributario ni a la duración total de la suspensión del procedimiento. Según la jurisprudencia de la Kúria (Tribunal Supremo), el plazo de prescripción se suspende mientras dure el control jurisdiccional de una decisión de dicha autoridad. Por consiguiente, no habría límite temporal para la suspensión del plazo de prescripción en caso de control jurisdiccional, de modo que el derecho de la Administración tributaria a determinar el importe del IVA que debe devolverse podría prorrogarse varios años, si no décadas, en casos extremos. Por esta razón, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad de la normativa controvertida en el litigio principal y de la práctica administrativa relativa a ella con los principios de seguridad jurídica y efectividad.

25 En estas circunstancias, el Szegedi Törvényszék (Tribunal de Szeged, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse el principio de seguridad jurídica y el principio de efectividad, que forman parte del Derecho [de la Unión], en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que deja al juez un margen de apreciación, como el previsto en el artículo 164, apartado 5, del [antiguo Código de Procedimiento Tributario]? y la práctica basada en dicha normativa, en virtud de la cual, en materia de [IVA], el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto ha prescrito, se suspende mientras dure el control jurisdiccional, con independencia del número de procedimientos administrativos tributarios repetidos, sin un límite máximo de la duración total de las suspensiones, cuando se efectúe más de un control jurisdiccional, incluso cuando el órgano jurisdiccional que resuelva una resolución de la Administración tributaria adoptada en un procedimiento reiterado a raíz de una resolución judicial anterior constate que la Administración tributaria no ha respetado las directrices contenidas en dicha resolución judicial, es decir, cuando el nuevo procedimiento judicial se ha sustanciado en virtud de dicha autoridad.»

Sobre el procedimiento posterior a la petición de decisión prejudicial

26 Tras la presentación de la presente petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente remitió al Tribunal de Justicia, mediante escrito de 3 de mayo de 2022, una copia de la resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional, Hungría) de 25 de enero de 2022, por la que éste anuló el artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario en la medida en que contenía el término «reiterada». junto con una copia de una segunda resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional), también a tal efecto, de fecha 26 de abril de 2022.

- 27 Mediante escrito de 30 de junio de 2022, el Tribunal de Justicia solicitó al órgano jurisdiccional remitente que confirmara, a la luz de determinados elementos que había facilitado inicialmente, que, a raíz de la decisión del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) de anular el artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario en la medida en que dicha disposición incluía el término «reiterado», En cualquier caso, el procedimiento controvertido en el litigio principal no había prescrito.
- 28 Mediante escrito de 7 de julio de 2022, el órgano jurisdiccional remitente indicó, en esencia, que la resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) sólo había tenido por efecto hacer prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar el importe del IVA recaudado que debía devolverse en relación con el ejercicio fiscal de 2010. En cambio, por lo que respecta al ejercicio fiscal de 2011, dicho órgano jurisdiccional indicó que apreciaría si la Administración tributaria había prescrito o no este derecho a la luz de la respuesta del Tribunal de Justicia a la cuestión planteada.

Sobre la cuestión prejudicial

- 29 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente 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 normativa de un Estado miembro y a la práctica administrativa relativa a la misma, en virtud de la cual, en materia de IVA, el plazo previsto para el derecho de imposición de la Administración tributaria queda suspendido durante todo el proceso. la duración del control jurisdiccional, con independencia del número de veces que el mismo procedimiento administrativo tributario haya tenido que repetirse como consecuencia de dichos controles y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso cuando el órgano jurisdiccional que se pronuncie sobre una resolución de la autoridad tributaria de que se trate, adoptada en procedimientos repetidos a raíz de una resolución judicial anterior, Considera que dicha Administración tributaria no se ajustó a las directrices establecidas en dicha resolución judicial.
- 30 Con carácter preliminar, procede señalar que, en el estado actual del Derecho de la Unión, el Derecho de la Unión no establece un plazo para que la Administración tributaria liquide el IVA ni precisa, a fortiori, las situaciones en las que debe suspenderse dicho plazo.
- 31 Es cierto que el Reglamento n° 2988/95, invocado en la vista ante el Tribunal de Justicia, establece determinados requisitos relativos al cálculo y a la suspensión de los plazos de prescripción de los procedimientos judiciales contra irregularidades previstos en dicho Reglamento. No obstante, del artículo 1, apartado 2, de dicho Reglamento se desprende que éste sólo se aplica cuando el presupuesto de la Unión se ve afectado negativamente por la reducción o la pérdida de ingresos procedentes de los recursos propios «recaudados directamente por cuenta de la Unión». Si bien del considerando 8 de la Directiva 2006/112 y del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 2007/436 se desprende que los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme, válido para todos los Estados miembros, a las bases imponibles armonizadas del IVA constituyen recursos propios de la Unión, de modo que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, existe un vínculo entre la recaudación de los ingresos del IVA de conformidad con el Derecho de la Unión aplicable y la la consignación de los correspondientes recursos IVA en el presupuesto de la Unión (sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 26), no es menos cierto que no puede considerarse que el IVA se perciba directamente por cuenta de la Unión en el sentido del artículo 1, apartado 2, del Reglamento n.o 2988/95.
- 32 En primer lugar, dicho impuesto es recaudado por los sujetos pasivos y sólo después es devuelto por éstos a los Estados miembros. En segundo lugar, con arreglo al artículo 1 del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (DO L 1989, p. 155), los recursos propios de la Unión basados en el IVA no consisten únicamente en un porcentaje de los ingresos procedentes de dicho impuesto efectivamente percibidos. sino que resultan de la aplicación de un tipo uniforme a la base imponible del IVA de los Estados miembros, calculado a su vez con arreglo al artículo 9 de dicho Reglamento y sin perjuicio de las diversas adaptaciones previstas por las disposiciones de dicho Reglamento.

- 33 A este respecto, es cierto que el Tribunal de Justicia ha reconocido la aplicabilidad del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado en Luxemburgo el 26 de julio de 1995 (DO C 1995, p. 316), a los casos de fraude en materia de ingresos derivados de la aplicación del tipo uniforme a las bases armonizadas del IVA determinadas con arreglo a la normativa de la Unión. Sin embargo, el artículo 48 de dicho Convenio no contiene, contrariamente al claro tenor del artículo 1, apartado 1, del Reglamento n.º 2/2988, el requisito relativo a la recaudación directa de los ingresos de que se trata por cuenta de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C-2015/105, EU:C:2015:555, apartado 555).
- 34 A falta de normas aplicables del Derecho de la Unión, corresponde a los Estados miembros adoptar y aplicar las normas nacionales sobre el plazo de prescripción en el Derecho de la Administración tributaria para determinar el IVA adeudado, incluidas las modalidades de suspensión y/o interrupción de dicha obligación (véase, por analogía, la sentencia de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartado 45).
- 35 No obstante, aun suponiendo que la determinación y la aplicación de dichas normas sean competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión, que exige la fijación de plazos razonables para la protección tanto del contribuyente como de la administración afectada (véase, por analogía, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10, y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 36).
- 36 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que un plazo de prescripción de cinco años, aplicable a las solicitudes de devolución del exceso de IVA, a partir del final del año natural en el que expiró el plazo de pago del impuesto, era compatible con el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 43).
- 37 A la luz de esta jurisprudencia, un plazo de prescripción de la facultad de la Administración tributaria de determinar el IVA adeudado que, como en el litigio principal, duraba cinco años a partir del último día del año natural en el que debería haberse efectuado la declaración o notificación relativa a dicho impuesto, o a falta de tal declaración o notificación, a partir del último día del año natural en el que debería haberse pagado el impuesto, debe considerarse, por analogía, conforme con el Derecho de la Unión.
- 38 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si los principios de seguridad jurídica y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que dicho plazo de prescripción se suspenda mientras dure el control jurisdiccional.
- 39 En primer lugar, procede recordar que el principio de seguridad jurídica forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión y que, sobre esta base, los Estados miembros deben respetarlo en el ejercicio de las competencias mencionadas en los apartados 31 y 32 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 20 de mayo de 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, no publicada, EU:C:2021:410), apartado 45).
- 40 Según reiterada jurisprudencia, este principio tiene por objeto garantizar la previsibilidad de situaciones y relaciones jurídicas y exige, en particular, que la situación de un sujeto pasivo, habida cuenta de sus derechos y obligaciones frente a las autoridades tributarias o aduaneras, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss (C-427/14, Veloserviss, EU:C:2015:803, apartado 31 y jurisprudencia citada), dando a entender que, para que dicho sujeto pasivo pueda invocar efectivamente la aplicación de dicho principio, debe poder invocar una situación jurídica determinada).
- 41 Cuando, antes de la expiración del plazo de prescripción previsto a tal efecto, la Administración tributaria haya notificado al sujeto pasivo interesado su intención de revisar su situación fiscal y, por tanto, implícitamente, de revocar su decisión de aceptar su declaración, dicho sujeto pasivo ya no puede invocar la situación que se habría producido sobre la base de dicha declaración, de modo que no puede considerarse vulnerado el principio de seguridad jurídica, en tal situación y a falta de otras

circunstancias, (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar D^r. Tomoiagã Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452), apartado 40).

- 42 Por otra parte, dado que no se cumplen las exigencias derivadas de la aplicación del principio de seguridad jurídica, los Estados miembros deben velar por que se establezca un equilibrio entre ellos y las demás exigencias relativas a su pertenencia a la Unión, en particular las contempladas en el artículo 4 TUE, apartado 3, según las cuales los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas o derivadas de los Tratados. los actos de las instituciones en virtud de la misma. Por consiguiente, las normas nacionales que establecen las modalidades de suspensión de la prescripción de la facultad de la Administración tributaria de determinar el IVA devengado deben concebirse de manera que se establezca un equilibrio entre, por una parte, las exigencias inherentes a la aplicación de dicho principio y, por otra, las que permiten adaptar el Derecho interno a la Directiva 2006/112, equilibrio que debe apreciarse teniendo en cuenta todos los elementos del sistema. plazo de prescripción nacional (véase, por analogía, la sentencia de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 49 y 50).
- 43 Si bien una normativa y una práctica administrativa nacionales, como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, cuya previsibilidad no se discute en el litigio principal, pueden dar lugar a la prórroga de dicho plazo de prescripción, no pueden, en principio, cuestionar indefinidamente la situación de los sujetos pasivos afectados. En cambio, esta suspensión permite evitar que la aplicación efectiva y efectiva de la Directiva 2006/112 se vea comprometida por el ejercicio de acciones dilatorias y, por consiguiente, menoscabar dicha acción debido a un riesgo sistémico de impunidad por actos constitutivos de infracción de dicha Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 53 y 56).
- 44 Por consiguiente, procede declarar que el principio de seguridad jurídica no se opone a una normativa y a una práctica administrativa nacionales que establecen la suspensión del plazo previsto para el derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA mientras dure el control jurisdiccional, con independencia del número de veces que haya debido repetirse el procedimiento administrativo tributario controvertido como consecuencia de dichos controles. y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de ese período.
- 45 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de efectividad, invocado también por el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, procede recordar que delimita, junto con el principio de equivalencia, cuyo respeto no cuestiona dicho órgano jurisdiccional, la autonomía procesal de que disponen los Estados miembros para definir las modalidades de aplicación de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los particulares. cuando el Derecho de la Unión no contenga ninguna legislación específica a este respecto.
- 46 Las normas de Derecho nacional relativas a los plazos de los derechos y obligaciones establecidos en la Directiva 2006/112 y a los requisitos de suspensión de dichos plazos constituyen normas detalladas de aplicación de las disposiciones de dicha Directiva y, por tanto, están supeditadas, sobre esta base, al respeto de los principios de efectividad y equivalencia (véase, en este sentido, en particular, las sentencias 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), apartado 35, 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), que, por otra parte, no se discute en el presente asunto.
- 47 Por consiguiente, de conformidad con el principio de efectividad, dichas normas procesales no deben concebirse de manera que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 28, y de 28 de junio de 2022, Comisión/España (Infracción del Derecho de la Unión por el legislador), C-278/20, EU:C:2022:503, apartado 33).

- 48 En estas circunstancias, el hecho de que la normativa o la práctica administrativa nacional prevean que el plazo previsto para el derecho de las autoridades tributarias a liquidar el IVA se suspenda mientras dure el control jurisdiccional, con independencia del número de veces que haya debido repetirse el procedimiento administrativo tributario como consecuencia de dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período, no puede hacer imposible en la práctica o, al menos, excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión.
- 49 La suspensión del plazo previsto para el derecho de la Administración tributaria a gravar mientras dure el control jurisdiccional no impide en modo alguno que dicho sujeto pasivo invoque los derechos conferidos por el Derecho de la Unión y, en particular, por la Directiva 2006/112, sino que, por el contrario, tiene por objeto permitirle invocar efectivamente los derechos que le confiere el Derecho de la Unión, preservando al mismo tiempo los de la administración tributaria.
- 50 En segundo lugar, en el caso de autos, de la descripción de los hechos expuestos en la petición de decisión prejudicial se desprende que la demandante en el litigio principal pudo interponer recursos contra decisiones sucesivas adoptadas por la Administración tributaria y, en esas ocasiones renovadas, pudo invocar los derechos que el Derecho de la Unión le confiere a ésta. En particular, a pesar de la existencia de la legislación y de la práctica administrativa controvertidas en el litigio principal, dicho demandante pudo, sobre la base del principio de seguridad jurídica, invocar la obligación de los Estados miembros de establecer un plazo de prescripción razonable dentro del cual dicha autoridad pueda reabrir el procedimiento de examen de la situación del sujeto pasivo. Así pues, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, como también fue confirmado en la vista ante el Tribunal de Justicia, tanto por el Gobierno húngaro como por la demandante en el litigio principal, se desprende que el derecho de la Administración tributaria a determinar el IVA adeudado por las operaciones realizadas en junio de 2010 ha caducado, sin que este último haya logrado emitir una liquidación tributaria con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 2006/112.
- 51 Por consiguiente, procede señalar que el principio de efectividad tampoco se opone a una normativa y a una práctica administrativa nacionales que establecen que el plazo previsto para la facultad de la Administración tributaria de establecer el IVA se suspende mientras dure el control jurisdiccional, con independencia del número de veces en que el procedimiento administrativo tributario de que se trate haya debido repetirse a raíz de dichas inspecciones y sin limitación. la duración acumulada de las suspensiones de dicho período.
- 52 En tercer lugar, procede señalar, como hizo el Abogado General en los puntos 60 a 65 de sus conclusiones, que el hecho de que ni el principio de seguridad jurídica ni el principio de efectividad se opongan a que tales normas y prácticas administrativas se opongan a que el Derecho de la Unión exija que se extraigan determinadas consecuencias de la repetición de un número excesivo de procedimientos tributarios. antes de adoptar una decisión con arreglo a la Directiva 2006/112, o por el carácter excesivo de la duración acumulada de las suspensiones del plazo prescritas por dicho derecho de la Administración tributaria.
- 53 Cuando una administración nacional aplica el Derecho de la Unión respecto de un particular, el derecho a una buena administración, que refleja un principio del Derecho de la Unión, garantiza su tramitación en un plazo razonable (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de mayo de 2020, Agrobot CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, (43) y, en segundo lugar, en caso de control jurisdiccional, que, de conformidad con el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, su asunto también se tramite dentro de un plazo razonable.
- 54 Por consiguiente, una vez reiniciado 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 la duración de dicho control y, en su caso, del control jurisdiccional posterior no sea irrazonable a la luz de las particularidades del asunto.
- 55 Aun suponiendo que cualquier intento infructuoso de las autoridades tributarias de atenerse a una resolución judicial de transposición de disposiciones del Derecho de la Unión y, por consiguiente, a la prolongación del procedimiento administrativo resultante no pueda constituir una infracción del Derecho de la Unión, ello podría suceder, en cambio, cuando dicho procedimiento administrativo deba

repetirse debido a la infracción manifiesta. por dicha autoridad, un punto decisivo en la motivación de una resolución judicial relativa a dicho procedimiento administrativo, siempre que dicha motivación se haya expuesto clara y explícitamente en dicha resolución judicial.

56 En estas circunstancias, procede recordar que la duración excesiva del procedimiento, ya sea administrativo o judicial, sólo puede justificar la anulación de la decisión adoptada al término de dicho procedimiento cuando dicha duración ha afectado a la capacidad del interesado para defenderse (véanse, en este sentido, las sentencias 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, no publicada, EU:C:2014:301), apartado 84.

57 En la medida en que, durante el plazo de prescripción, los sujetos pasivos deben esperar que su situación jurídica, nacida de su declaración, pueda ser cuestionada y, posteriormente, cuando las autoridades tributarias les informen de la reapertura del procedimiento de examen de dicha situación, que justifiquen la información que figura en su declaración y, Por último, cuando interponen un recurso contra la liquidación tributaria emitida al término de dicho procedimiento, en la que deben demostrar el fundamento de sus pretensiones aportando pruebas, están obligados a garantizar que todos los documentos justificativos pertinentes relativos a su declaración se conserven hasta que las resoluciones tributarias adquieran firmeza. Dado el papel predominante de la declaración y de las pruebas documentales en el sistema común del IVA para demostrar la exactitud de las declaraciones de los sujetos pasivos, sólo en circunstancias excepcionales puede acreditarse que la duración excesiva de un procedimiento administrativo o judicial puede haber repercutido en la capacidad de defensa del interesado.

58 En el caso de autos, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que la apreciación de la validez de la tercera decisión administrativa en segunda instancia por el órgano jurisdiccional remitente dependa exclusivamente de elementos no cubiertos por la obligación mencionada en el apartado anterior y que, debido a la repetición del procedimiento tributario o a la duración acumulada de las suspensiones de la prescripción, Habrían desaparecido desde entonces.

59 No obstante, corresponde a dicho órgano jurisdiccional determinar si, habida cuenta, en particular, de las circunstancias del caso de autos, estas múltiples repeticiones del procedimiento administrativo y las suspensiones de la prescripción pueden constituir un incumplimiento por parte de las autoridades tributarias o de los órganos jurisdiccionales nacionales de sus obligaciones de buena administración y de pronunciarse dentro de un plazo razonable, respectivamente. incumplimiento que también haya repercutido en la capacidad del interesado para defenderse.

60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro y a la práctica administrativa relativa a la misma, en virtud de la cual, en materia de IVA, El plazo de prescripción del derecho de las autoridades tributarias a liquidar dicho impuesto quedará suspendido mientras dure el control jurisdiccional, con independencia del número de veces que haya tenido que repetirse el procedimiento administrativo tributario como consecuencia de dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso cuando el órgano jurisdiccional que se pronuncie sobre una resolución de la autoridad tributaria a que se refiere el En dicho procedimiento, adoptado en procedimientos reiterados, a raíz de una resolución judicial anterior, se acredita que dicha Administración tributaria no respetó las directrices establecidas en dicha resolución judicial.

Gasto

61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por otras partes al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

Los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro y a la práctica administrativa relativa a la misma, en virtud de la cual, en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, el plazo durante el cual se prescribe el derecho de las autoridades tributarias a liquidar dicho impuesto queda suspendido mientras dure el control jurisdiccional. con independencia del número de veces que haya debido repetirse el procedimiento administrativo tributario como consecuencia de dichos controles y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso cuando el órgano jurisdiccional que se pronuncie sobre una resolución de la autoridad tributaria de que se trate, adoptada en procedimientos sucesivos, a raíz de una resolución judicial anterior, Considera que dicha Administración tributaria no se ajustó a las directrices establecidas en dicha resolución judicial.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.