

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ATHANASIOS RANTOS
presentadas el 2 de febrero de 2023 (1)

Asunto C-615/21

**Napfény-Toll Kft.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría)]

«Procedimiento prejudicial — Procedimiento tributario nacional — Impuesto sobre el valor añadido — Normativa nacional que prevé la suspensión del plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto, en el marco del control jurisdiccional, sin limitación temporal, con independencia del número de procedimientos tributarios repetidos — Principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión»

Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los principios de seguridad jurídica y de efectividad 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, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Dicha petición fue planteada en el contexto de un litigio entre Napfény-Toll Kft. (en lo sucesivo, «demandante») y la Administración tributaria húngara, relativo a los importes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que dicha sociedad dedujo en concepto de IVA soportado por diferentes adquisiciones de bienes que otorgan derecho a deducción, que realizó en junio de 2010 y entre noviembre de 2010 y septiembre de 2011.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 1 del Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, (3) dispone:

«1. Con el fin de asegurar la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, se adopta una normativa general relativa a controles homogéneos y a medidas y sanciones administrativas aplicables a las irregularidades respecto del Derecho de comunitario.

2. Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho de comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las comunidades o a los presupuestos administrados por estas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las comunidades, bien mediante un gasto indebido.»

4. El artículo 3 de este Reglamento establece:

«1. El plazo de prescripción de las diligencias será de cuatro años a partir de la realización de la irregularidad prevista en el apartado 1 del artículo 1. [...]

Para las irregularidades continuas o reiteradas, el plazo de prescripción se contará a partir del día en que se haya puesto fin a la irregularidad. [...]

La prescripción de las diligencias quedará interrumpida por cualquier acto, puesto en conocimiento de la persona en cuestión, que emane de la autoridad competente y destinado a instruir la irregularidad o a ejecutar la acción contra la misma. El plazo de prescripción se contará de nuevo a partir de cada interrupción.

No obstante, la prescripción se obtendrá como máximo el día en que expire un plazo de tiempo igual al doble del plazo de prescripción sin que la autoridad competente haya pronunciado sanción alguna, menos en aquellos casos en que el procedimiento administrativo se haya suspendido de acuerdo con el apartado 1 del artículo 6.

2. El plazo de ejecución de la resolución que fije la sanción administrativa será de tres años. Este plazo empezará a contar a partir del día en que la resolución sea definitiva.

Los casos de interrupción y suspensión se regirán por las disposiciones pertinentes del Derecho nacional.

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

5. El artículo 4, apartados 1 y 4, de dicho Reglamento prevé:

«1. Como norma general, toda irregularidad dará lugar a la retirada de la ventaja obtenida indebidamente, lo que supondrá:

– la obligación de abonar las cantidades debidas o de reembolsar las cantidades indebidamente percibidas,

[...]

4. Las medidas previstas en el presente artículo no serán consideradas como sanciones.»

6. A tenor del artículo 6, apartado 1, del mismo Reglamento:

«Sin perjuicio de las medidas y sanciones administrativas comunitarias [...], la imposición de sanciones pecuniarias, como las multas administrativas, podrá suspenderse por decisión de la autoridad competente si se hubiera iniciado un procedimiento penal contra la persona de que se trate en relación con los mismos hechos. La suspensión del procedimiento administrativo suspenderá el plazo de prescripción previsto en el artículo 3.»

Derecho húngaro

7. Con arreglo al artículo 164 de la adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003, por la que se establece el Código de Procedimiento Tributario), (4) en su versión en vigor en la fecha de la inspección tributaria controvertida (en lo sucesivo, «antiguo Código de Procedimiento Tributario»):

«1. El derecho a liquidar el impuesto prescribe por el transcurso de cinco años contados a partir del último día del año civil en el que hubiera debido presentarse la declaración o comunicación del impuesto o, a falta de declaración o comunicación, hubiera debido pagarse el impuesto.

[...]

5. En caso de control judicial de la decisión de la autoridad tributaria, el plazo de prescripción del derecho a liquidar el importe correcto del impuesto soportado dejará de correr desde el momento en que la decisión de la autoridad tributaria de segundo grado haya adquirido firmeza hasta el momento en que adquiera firmeza la resolución judicial, o, en caso de recurso de casación, hasta que se resuelva este.»

8. El antiguo Código de Procedimiento Tributario fue derogado y sustituido, a partir del 1 de enero de 2018, por las disposiciones de la az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley n.º CLI de 2017, relativa al Código de la Administración Tributaria; en lo sucesivo, «Código de la Administración Tributaria»), (5) así como por la az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Ley n.º CL de 2017, por la que se establece el Código de Procedimiento Tributario; en lo sucesivo, «nuevo Código de Procedimiento Tributario»). (6)

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. En virtud de esta disposición, si el sujeto pasivo ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la decisión de la autoridad tributaria, el plazo de prescripción del derecho a liquidar el importe correcto del impuesto adeudado dejará de correr desde el momento en que la decisión de la autoridad tributaria de segundo grado haya adquirido firmeza hasta el momento en que adquiera firmeza la resolución judicial, o, en caso de recurso de casación, hasta que se resuelva este.

10. El artículo 203, apartado 7, letra c), del nuevo Código de Procedimiento Tributario establece que el plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto se ampliará una vez por un período de doce meses si, en el marco del recurso contencioso-administrativo contra la decisión de la autoridad tributaria, el tribunal ordena la tramitación de un nuevo procedimiento.

11. De conformidad con el artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario, cuyo tenor es idéntico al del artículo 139, apartado 1, del Código de la Administración Tributaria, las disposiciones de este Código, incluido, pues, el artículo 203, apartado 7, letra c), del nuevo Código de Procedimiento Tributario, se aplicarán a los procedimientos iniciados y a los procedimientos repetidos después de su entrada en vigor.

Litigio principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. La demandante dedujo de su cuota tributaria el importe del IVA devengado por los bienes que había adquirido durante junio de 2010, así como en el período comprendido entre el 2 de noviembre de 2010 y septiembre de 2011.

13. En diciembre de 2011, la Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Administración Nacional de Hacienda y Aduanas — Dirección de Impuestos y Aduanas, Budapest-Sur, Hungría; en lo sucesivo, «Administración tributaria demandada») inició, como autoridad tributaria de primer grado, una inspección que fue notificada a la demandante el 13 de diciembre de 2011.

14. A resultas de dicha inspección, esta Administración consideró que una parte del IVA deducido no debió serlo, puesto que algunas de las facturas presentadas a tal fin no se correspondían con ninguna operación económica real, y otro grupo de ellas revelaba la existencia de un fraude fiscal del que la demandante tenía conocimiento. En consecuencia, mediante decisión de 8 de octubre de 2015, la

Administración tributaria demandada reclamó a la demandante el pago de impuestos impagados por un importe total de 144 785 000 forintos (HUF) (aproximadamente 464 581 euros) y le impuso una multa de 108 588 000 HUF (aproximadamente 348 433 euros) y un recargo de demora de 46 080 000 HUF (aproximadamente 147 860 euros).

Primera decisión administrativa de segundo grado

15. A raíz de una reclamación de la demandante, la Nemzeti Adó — és Vámhivatal Középmagyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administración Nacional de Hacienda y Aduanas — Dirección General de Tributos de la Región de Hungría Central, Hungría), predecesora de la Administración tributaria demandada, mediante decisión de 11 de noviembre de 2015, notificada el 14 de diciembre de 2015, modificó, en su condición de autoridad administrativa tributaria de segundo grado, la decisión de primer grado en lo que respecta al recargo de demora, confirmándola en todo lo demás. La demandante interpuso recurso contencioso-administrativo contra esta decisión.

16. Mediante sentencia de 2 de marzo de 2018, que adquirió firmeza ese mismo día, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) anuló la decisión de la autoridad administrativa tributaria de segundo grado y le ordenó tramitar un nuevo procedimiento. En los fundamentos de su sentencia, dicho órgano jurisdiccional señaló que había comprobado que esta decisión adolecía de una contradicción en su razonamiento. En efecto, aunque la decisión de segunda instancia recogía hechos diferentes de los comprobados en la decisión de primera instancia, no dejaba de indicar, al mismo tiempo, que la autoridad tributaria de primer grado había determinado correctamente los hechos.

Segunda decisión administrativa de segundo grado

17. Mediante decisión de 5 de marzo de 2018, notificada a la demandante el 7 de marzo de 2018, la Administración tributaria demandada adoptó una segunda decisión administrativa de segundo grado en la que confirmaba, en esencia, la decisión de primer grado. No obstante, esta decisión redujo el importe del recargo de demora impuesto.

18. A raíz del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la demandante, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital), mediante sentencia de 5 de julio de 2018, que adquirió firmeza ese mismo día, declaró nula la segunda decisión de segundo grado y ordenó a la Administración tributaria demandada que tramitase un nuevo procedimiento. En los fundamentos de su sentencia, dicho órgano jurisdiccional señaló que, por un lado, la segunda decisión de segundo grado, adoptada el primer día hábil siguiente al pronunciamiento de la sentencia de 2 de marzo de 2018, reproducía prácticamente palabra por palabra la primera decisión de segundo grado, sin aclarar en qué medida modificaba las constataciones de la autoridad tributaria de primer grado. Por consiguiente, la Administración tributaria solo cumplió las obligaciones derivadas de dicha sentencia en un sentido formal. Por otro lado, la segunda decisión de segundo grado seguía conteniendo conclusiones contradictorias en cuanto a la realidad de las operaciones de que se trata.

19. Mediante sentencia de 30 de enero de 2020, la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), pronunciándose sobre el recurso de casación interpuesto por la Administración tributaria, confirmó en cuanto al fondo la sentencia de 5 de julio de 2018. Señaló que, por una parte, en la medida en que la motivación de la segunda decisión de segundo grado recogía la de la primera decisión de segundo grado, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital) declaró acertadamente que la Administración tributaria demandada no se había atendido a las orientaciones fijadas de forma vinculante en la sentencia de 2 de marzo de 2018. Ciertamente, esta Administración solo disponía, tal como ella misma alegaba, de un breve lapso de tiempo antes de que prescribiera el derecho a liquidar el impuesto y, por consiguiente, el importe del IVA que debe devolverse, pero tal circunstancia no la dispensaba del cumplimiento de sus obligaciones legales. Además, según la Kúria, la segunda decisión de segundo grado adolecía, como había señalado el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital) de una contradicción en su motivación.

Tercera decisión administrativa de segundo grado

20. El 6 de abril de 2020, la Administración tributaria demandada adoptó una nueva decisión mediante la cual confirmó la decisión de primer grado, modificando al mismo tiempo el recargo de demora impuesto. En apoyo de su tesis, esta Administración tributaria señaló que no había constatado hechos diferentes de los determinados por la autoridad tributaria de primer grado en su decisión, la cual había cumplido su obligación de esclarecer los hechos.

21. La demandante interpuso recurso contencioso-administrativo contra esta tercera decisión ante el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente, por considerar que, en particular, en virtud del artículo 164, apartados 1 y 5, del antiguo Código de Procedimiento Tributario, el derecho de la autoridad tributaria a liquidar los importes del IVA que deben devolverse prescribe por el transcurso de cinco años contados a partir del último día del año civil en el que hubiera debido presentarse la declaración o comunicación del impuesto o en el que, a falta de declaración o comunicación, hubiera debido pagarse el impuesto. Pues bien, según la demandante, el derecho de la autoridad tributaria a liquidar los importes del IVA que debe devolverse en relación con los períodos en cuestión prescribió antes de la fecha de la tercera decisión de segundo grado (esto es, el 6 de abril de 2020). En efecto, en su opinión, la adopción reiterada de decisiones resulta contraria al principio de seguridad jurídica que la prescripción pretende proteger. Ello es tanto más así cuanto que, en el asunto principal, la repetición del segundo procedimiento se debió a que la Administración tributaria no se atuvo a las directrices contenidas en la primera resolución judicial. Por ello, a su juicio, es esta última la responsable de que el procedimiento se haya prolongado a lo largo de casi diez años desde el comienzo de la inspección.

22. El órgano jurisdiccional remitente señala que el artículo 164, apartado 5, del antiguo Código de Procedimiento Tributario no prevé un límite máximo en cuanto al número de procedimientos repetidos que la Administración tributaria puede tramitar o a la duración total de la suspensión. Ahora bien, de conformidad con la jurisprudencia de la Kúria (Tribunal Supremo), la prescripción se suspende durante toda la duración del control judicial de una decisión de la Administración tributaria. Por consiguiente, no existe un límite temporal para la suspensión del plazo de prescripción en caso de control judicial, de suerte que el derecho de la Administración tributaria a liquidar los importes del IVA que debe devolverse podría prolongarse durante años o incluso, en casos extremos, durante décadas. Por tal motivo, el órgano jurisdiccional remitente expresa sus dudas sobre la compatibilidad de la legislación nacional de que se trata y de la jurisprudencia al respecto con los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión.

23. En este contexto, el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿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 no concede al juez ninguna facultad de apreciación, como la del artículo 164, apartado 5, [del antiguo Código de Procedimiento Tributario], así como la práctica basada en esta normativa, en virtud de las cuales, en el ámbito del [IVA], el plazo de prescripción del derecho de la administración tributaria a liquidar el impuesto se suspende durante toda la duración de los controles judiciales, independientemente del número de procedimientos administrativos tributarios repetidos, sin limitar la duración acumulada de las suspensiones cuando se suceden varios controles judiciales, incluso cuando el órgano jurisdiccional que se pronuncia sobre una decisión de la autoridad tributaria adoptada en un procedimiento repetido como consecuencia de una resolución judicial anterior constata que la autoridad tributaria no ha respetado las directrices contenidas en dicha resolución judicial, es decir, cuando la autoridad tributaria es la responsable de que haya tenido lugar el nuevo procedimiento judicial?»

24. Tras la presentación de la presente petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente hizo llegar al Tribunal de Justicia, mediante correo de 3 de mayo de 2022, una copia de la resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional, Hungría) de 25 de enero de 2022, mediante la que este órgano jurisdiccional anuló la referencia a los procedimientos repetidos recogida en el artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario, así como una copia de una segunda resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) en el mismo sentido, de 26 de abril de 2022.

25. Mediante escrito de 30 de junio de 2022, el Tribunal de Justicia instó al órgano jurisdiccional remitente, por medio de una solicitud de información, a que confirmase, a la vista de determinadas indicaciones proporcionadas en un primer momento, que, a raíz de la resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) que anula la referencia a los procedimientos repetidos recogida en el artículo 271, apartado 1, del nuevo Código de Procedimiento Tributario, el litigio principal, en todo caso, no había prescrito.

26. Mediante escrito de 7 de julio de 2022, el órgano jurisdiccional remitente señaló, en esencia, que la resolución del Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) tiene como único efecto causar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el importe del IVA recaudado que debía devolverse en relación con el período objeto de la inspección, en 2010. En cambio, en cuanto atañe al ejercicio fiscal 2011, la prescripción o no de la acción de la Administración tributaria dependerá de la respuesta del Tribunal de Justicia.

27. Han presentado observaciones escritas la demandante, los Gobiernos húngaro y español y la Comisión Europea. Además, estas partes formularon observaciones orales en la vista celebrada el 10 de noviembre de 2022.

Análisis

Observaciones preliminares

28. Ha de señalarse con carácter preliminar que el asunto principal no versa sobre la compatibilidad, en cuanto tal, con el Derecho de la Unión del plazo de prescripción en el que, por un lado, el sujeto pasivo puede ejercer su derecho a deducción, ni tampoco, por otro, del plazo durante el cual la Administración tributaria puede impugnar las declaraciones efectuadas por un sujeto pasivo, sino sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la suspensión de tal plazo en caso de procedimientos judiciales, y ello sin limitación de tiempo y con independencia de los motivos por los que, en su caso, dichos procedimientos hayan debido repetirse.

29. Aquí, ha de subrayarse que el presente asunto se inscribe en un contexto particular en el que se han sucedido, en el marco de un mismo litigio tributario, varios procedimientos administrativos y judiciales, sin que tal asunto haya podido resolverse de forma definitiva por motivos que, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, son imputables a la Administración tributaria, y sin que la normativa tributaria en cuestión prevea tal supuesto y pueda subsanarlo.

30. El órgano jurisdiccional remitente señala a este respecto que, según la práctica del Estado miembro en cuestión, cuando se suceden varios controles judiciales, la duración acumulada de las suspensiones no está sujeta a un límite máximo, aun cuando el órgano jurisdiccional que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria adoptada en el marco de un nuevo procedimiento que suceda a una resolución judicial anterior declare que la autoridad tributaria no se ha atendido a las directrices contenidas en la resolución judicial anterior y que dicha autoridad tributaria es la responsable de que haya tenido lugar el nuevo procedimiento judicial.

31. En tal supuesto, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la legislación y de la práctica húngaras en materia de suspensión de los plazos de prescripción durante un período esencialmente ilimitado y la medida en la que aquellas pueden vulnerar los principios de seguridad jurídica y de efectividad. Por lo demás, dicho órgano jurisdiccional observa que el ejercicio del derecho a deducción previsto en la Directiva del IVA puede resultar excesivamente difícil, en particular en supuestos como el examinado en el asunto principal, en el que la Administración tributaria adopta nuevas decisiones sin atender a las resoluciones anteriores adoptadas por los tribunales competentes, en un breve plazo contado a partir de las resoluciones por las que se ordena el inicio de nuevos procedimientos, de suerte que el plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto podría prolongarse de forma significativa a resultas de la suspensión del plazo de prescripción durante el control judicial.

32. En tal contexto, en el que no resulta evidente que la situación de que se trata pueda imputarse no solo (y de forma directa) a la legislación controvertida en el asunto principal, sino más bien al

comportamiento, por no decir incumplimiento, de la Administración tributaria, y, potencialmente, de los órganos jurisdiccionales nacionales, considero oportuno examinar separadamente estos dos aspectos en las presentes conclusiones.

Sobre la compatibilidad de la normativa relativa a la suspensión del plazo de prescripción con el Derecho de la Unión

33. Antes de analizar la compatibilidad de la legislación húngara con los principios de efectividad y de seguridad jurídica del Derecho de la Unión, tal como el órgano jurisdiccional remitente invita a hacer al Tribunal de Justicia, ha de examinarse si dicha normativa queda comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones específicas del Derecho de la Unión en materia tributaria.

Sobre la aplicabilidad de la Directiva del IVA

34. Ha de observarse con carácter preliminar que, pese a que el presente asunto se enmarca en el contexto de un litigio relativo al IVA, la cuestión prejudicial no versa sobre la interpretación de disposición alguna de la Directiva del IVA. A este respecto, dicha Directiva se limita a fijar las condiciones materiales y formales del derecho a deducción del IVA, (7) si bien no prevé un plazo en el que los sujetos pasivos puedan presentar una solicitud de devolución del IVA, (8) o en el que, una vez constatada la existencia del derecho a la devolución de un cierto importe del impuesto pagado, deba efectuarse tal devolución.

Sobre la aplicabilidad del Reglamento n.º 2988/95

35. Ha de señalarse en primer lugar que, del ámbito de aplicación del Reglamento n.º 2988/95, se desprende que este comprende toda «irregularidad» comprobada por la Administración y «toda infracción de una disposición del Derecho [de la Unión] correspondiente a una acción u omisión de un agente económico» que tendría por efecto «perjudicar al presupuesto general [de la Unión]» o «[a los] recursos propios [de la Unión]».

36. Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que los recursos propios de la Unión incluyen, en particular, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según las normas de la Unión y que existe un vínculo directo entre, por una parte, la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y, por otra, la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes, ya que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquellos puede causar una reducción de estos. (9) De ello cabría deducir que el plazo de prescripción en el que las Administraciones tributarias nacionales pueden liquidar el importe correcto del IVA que debe devolverse en relación con un período determinado queda comprendido en el Reglamento n.º 2988/95.

37. En lo que respecta, en segundo lugar, a los plazos de prescripción, el artículo 3, apartado 1, del Reglamento n.º 2988/95 prevé un plazo de prescripción de todas las diligencias de cuatro años en cuanto atañe a las «irregularidades» contempladas en este Reglamento. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el plazo de prescripción previsto en este artículo comprende tanto las irregularidades que dan lugar a la imposición de una sanción administrativa, con arreglo al artículo 5 de dicho Reglamento, como aquellas irregularidades que son objeto de una medida administrativa, en el sentido del artículo 4 del mismo, que tiene por objeto la retirada de la ventaja indebidamente obtenida sin, no obstante, revestir el carácter de sanción. (10)

38. Con todo, ha de observarse que, al adoptar el Reglamento n.º 2988/95 y, en particular, su artículo 3, apartado 1, párrafo primero, el legislador de la Unión pretendió únicamente definir un plazo mínimo aplicable en todos los Estados miembros. En efecto, de conformidad con el artículo 3, apartado 3, de este Reglamento, los Estados miembros podrán aplicar un plazo de prescripción más largo que el de cuatro años previsto en el artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento. (11) Dado que esta posibilidad está implícita pero necesariamente supeditada a la condición de que los plazos elegidos sean razonables, toda duración superior deberá ser examinada, pues, a la luz de los mismos principios que los aplicables a los plazos no comprendidos en el ámbito de aplicación de este Reglamento. (12)

39. Cabe señalar, en tercer lugar, que, en el artículo 3, apartado 1, párrafo primero, el Reglamento n.º 2988/95 establece normas relativas al cálculo de los plazos. En efecto, por un lado, el artículo 3, apartado 1, párrafo tercero, de dicho Reglamento dispone que la prescripción de las diligencias, a las que la jurisprudencia asimila más ampliamente cualquier forma de actuación de la Administración, quedará interrumpida por cualquier acto destinado a instruir la irregularidad o a ejecutar la acción contra la misma. Por otro lado, el artículo 3, apartado 1, párrafo cuarto, del referido Reglamento establece que la prescripción se obtendrá como máximo el día en que expire un plazo de tiempo igual al doble del plazo de la prescripción sin que la autoridad competente haya pronunciado sanción alguna, siendo así que esta disposición ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia en el sentido de que establece un límite absoluto, (13) con la única excepción, expresamente reconocida, de la suspensión en caso de un procedimiento penal, de conformidad con el artículo 6, apartado 1, del Reglamento n.º 2988/95. Pues bien, este no es el caso en el presente asunto, como se desprende tanto de la petición de decisión prejudicial como de la respuesta dada a este respecto por el gobierno húngaro en la vista oral.

40. Por lo demás, este Reglamento comprende únicamente los procedimientos administrativos y ninguna de sus disposiciones hace referencia a la duración de los procedimientos judiciales iniciados por una parte a la que se haya impuesto una sanción administrativa, ni a la suspensión de los plazos de prescripción en caso de control judicial.

41. De cuanto precede se desprende que, aun cuando el Reglamento n.º 2988/95 puede aplicarse a las normas nacionales que establecen el plazo de prescripción en el que las Administraciones tributarias nacionales pueden liquidar el impuesto, una normativa como la controvertida en el presente asunto, que prevé la suspensión del plazo de prescripción para la liquidación del importe del IVA durante todo el período de los controles judiciales, queda excluida de su ámbito de aplicación.

Sobre el análisis de la normativa en cuestión a la vista de los principios generales del Derecho de la Unión

42. A falta de una normativa de la Unión en la materia [y dado que ni la Directiva del IVA ni el Reglamento n.º 2988/95 contienen normas específicas que permitan dar una respuesta a la cuestión prejudicial planteada], corresponde, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros establecer las normas relativas a la prescripción de los procedimientos judiciales y a la suspensión de dichos plazos, de conformidad con el principio de autonomía procesal de los Estados miembros y, en particular, con los principios de equivalencia y de efectividad, siempre que los Estados miembros ejerzan sus competencias respetando el Derecho de la Unión. (14)

43. A este respecto, si bien en el tenor de su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente se ha referido únicamente a los principios de seguridad jurídica y de efectividad, ello no impide que se tengan en cuenta, tanto en el presente análisis como en el que corresponde efectuar al Tribunal de Justicia, otros principios generales del Derecho de la Unión que puedan ser pertinentes en el presente asunto.

44. En cuanto atañe, en primer lugar, al principio de equivalencia, este exige que las modalidades procesales de aplicación del Derecho de la Unión contempladas en el Derecho nacional no sean más restrictivas que las relativas a la aplicación del Derecho interno cuyo objeto o causa sean similares. En el caso de las normas sobre prescripción, su observancia entraña que existe, más allá de la regla de prescripción en cuestión, una regla de prescripción aplicable a situaciones internas que, habida cuenta de su objeto y sus elementos esenciales, puede considerarse similar. (15)

45. Ha de hacerse constar a este respecto que ni de los hechos descritos por el órgano jurisdiccional remitente, ni de las observaciones escritas presentadas por las partes, ni tampoco de las precisiones formuladas en la vista se desprende que el régimen procesal contemplado en el Código de Procedimiento Tributario húngaro (incluido el Reglamento controvertido en el asunto principal) sea menos favorable en materia de plazos de prescripción que el aplicable a las situaciones internas, y que este régimen se aplica tanto a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión como a aquellos, con la misma naturaleza, basados en la vulneración del Derecho interno.

46. En lo tocante, en segundo lugar, al principio de efectividad, este implica que las disposiciones que regulan el procedimiento nacional no deben hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. (16)

47. Ha de recordarse, en primer término, que, en el marco de la Directiva del IVA, los Estados miembros están sujetos a una doble obligación. Así, por una parte, estos deben velar por que los sujetos pasivos puedan ejercer efectivamente su derecho a la deducción del IVA, sin que se lo impidan las normas procesales o sustantivas que sean incompatibles con el Derecho de la Unión y, en particular, con la Directiva del IVA. Por otra parte, están obligados a adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. (17)

48. Pues bien, aunque en el presente asunto la demandante alega que su derecho a la deducción del IVA se ha visto limitado, de la resolución de remisión se desprende que la Administración tributaria comprobó la existencia de un fraude fiscal y que esta apreciación no parece haber sido puesta en entredicho en las sentencias dictadas hasta ahora en el asunto principal. Ha de observarse a este respecto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un Estado miembro podrá, en principio, suspender la devolución del IVA hasta que el litigio haya quedado definitivamente resuelto en el marco de un procedimiento administrativo o judicial, siempre que la denegación del derecho a deducción satisfaga la exigencia de proporcionalidad, (18) extremo este cuya comprobación corresponde al órgano jurisdiccional nacional.

49. En segundo término, la existencia de un plazo de prescripción en materia fiscal reviste un interés tanto para el sujeto pasivo como para la Administración tributaria, en la medida en que la fijación de plazos razonables persigue proteger a la vez al sujeto pasivo y a la Administración, no haciendo imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

50. A este respecto, habrá de establecerse una distinción entre, por un lado, el plazo en el que los sujetos pasivos pueden ejercer su derecho a la deducción del IVA y, por otro, el plazo de prescripción en el que puede actuar la Administración tributaria. (19) Así, en algunas sentencias, el Tribunal de Justicia ha admitido que la actuación de la Administración pueda circunscribirse a plazos distintos de los aplicables a los particulares. (20) En lo tocante, pues, al plazo de prescripción que se aplica a la Administración tributaria, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo de cinco años que empieza a correr en la fecha en la que la declaración debe efectuarse es, en principio, conforme con el principio de efectividad. (21)

51. Con todo, ha de precisarse que, si bien en el presente asunto se plantea la cuestión de una posible restricción del ejercicio del derecho a deducción de la demandante, el asunto no versa directamente sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las normas procesales que regulan tal Derecho, sino sobre la normativa nacional que establece el plazo de prescripción de la actuación de la Administración tributaria.

52. En tercer término, en lo relativo a la suspensión del plazo de prescripción durante el procedimiento judicial, ha de hacerse constar que la existencia de causas de interrupción del plazo de prescripción tiene precisamente por objeto asegurar el respeto del principio de efectividad, garantizando que el plazo de prescripción no expire durante el procedimiento judicial, aunque el sujeto pasivo ejerza los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Por otro lado, el objetivo de la suspensión del plazo de prescripción durante el procedimiento judicial consiste en permitir a la autoridad tributaria tener en cuenta el resultado del control judicial. En efecto, a falta de tal normativa, podría abusarse del derecho de recurso puesto que, en la medida en que la prescripción se produjera durante un eventual procedimiento judicial (cuya duración no se determina, en principio, de forma precisa y no depende, en cualquier caso, de las medidas que adopten las autoridades tributarias, sino del procedimiento judicial), la Administración tributaria no podría realizar comprobaciones aun cuando su decisión resultase ser, por lo demás, conforme a Derecho tanto en el plano procesal como en el sustantivo.

53. En lo tocante, en tercer lugar, al principio de seguridad jurídica, cabe recordar que los plazos de prescripción tienen, con carácter general, la misión de garantizar la seguridad jurídica y que, para cumplir esta función, las normas que prevean estos plazos deben fijarse de antemano y ser suficientemente claras y precisas para garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas. (22) Por otro lado, en materia tributaria, las normas relativas a los plazos de prescripción persiguen asegurar que la situación fiscal de un sujeto pasivo frente a la Administración tributaria no pueda ponerse en cuestión de forma indefinida. (23)

54. Pues bien, en el presente asunto, no se discute que las normas relativas a la prescripción y a la suspensión de los plazos son conocidas por los sujetos pasivos, que saben que el hecho de invocar las garantías de que disponen, como el derecho a interponer recurso, puede entrañar la suspensión del plazo de prescripción.

55. Además, ha de subrayarse que las normas relativas a la prescripción extintiva tienen precisamente por objeto evitar que una situación jurídica se cuestione de forma indefinida. En efecto, el mecanismo de la prescripción extintiva tiene por objeto no dejar indefinidamente los derechos en la incertidumbre y sancionar el abandono de los mismos por su titular. No obstante, este mecanismo exige la existencia de causas de interrupción del plazo de prescripción, sobre todo en caso de ejercicio de derechos por sus titulares y, más concretamente, de la interposición de recursos, pues tal mecanismo se basa precisamente en el hecho de que sus titulares no los ejerzan o en que, si deciden hacer uso de ellos, la decisión no implique un retraso en el procedimiento. De ello se deduce que no puede considerarse que el hecho de que los plazos de prescripción se suspendan cuando un sujeto pasivo ejerce estos derechos constituye, en principio, un elemento que ponga en cuestión (indefinidamente) los citados derechos, ya que tal suspensión está vinculada a la incoación de un nuevo procedimiento distinto del procedimiento administrativo, a saber, el de control judicial, que se rige por normas diferentes, incluso en lo relativo a los plazos aplicables a sus propios procedimientos. (24)

56. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de las autoridades tributarias nacionales consistente en revocar, dentro del plazo de caducidad, una decisión por la que estas reconocieron al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho impuesto y recargos por demora. (25) Si bien se ha declarado que tal práctica de la Administración tributaria en el contexto del procedimiento administrativo (y sin que se adopte una resolución judicial) no cuestiona de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, no cabe duda alguna de que el hecho de que la Administración tributaria adopte nuevas decisiones para ejecutar las sentencias dictadas no puede constituir, en sí mismo, una violación del principio de seguridad jurídica.

57. De cuanto precede se desprende que los principios de seguridad jurídica y de efectividad no se oponen a una normativa nacional que prevé que el plazo de prescripción se suspenda durante toda la duración del procedimiento judicial, en caso de que el sujeto pasivo ejerza su derecho de recurso, y que se prorrogue en caso de que se condene a la Administración tributaria a iniciar un nuevo procedimiento. De lo contrario, la prescripción podría producirse incluso durante el procedimiento judicial, en particular, durante el procedimiento vinculado a la petición de decisión prejudicial (y ello incluso en el supuesto de que la decisión de la Administración tributaria estuviera perfectamente fundada), lo cual implicaría que este procedimiento quedase sin objeto, privaría al sujeto pasivo de la posibilidad de ejercer su derecho de recurso y, además, impediría a la Administración tributaria pronunciarse, en cumplimiento de la resolución del órgano jurisdiccional nacional, sobre la situación fiscal del sujeto pasivo.

Sobre la práctica de la Administración húngara relativa a la suspensión del plazo de prescripción

58. De las apreciaciones realizadas por el órgano jurisdiccional remitente resulta que la prolongación del procedimiento es imputable, en parte, a la Administración tributaria, pues esta no ha respetado las indicaciones recogidas en la resolución judicial pertinente al adoptar una nueva decisión. Según dicho órgano jurisdiccional, tal prolongación injustificada, por un período de tiempo imprevisible, del procedimiento tributario dirigido a examinar las condiciones económicas y materiales del derecho a la deducción, tendría como resultado hacer excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción (del IVA). (26)

59. En tal contexto, y pese a que el órgano jurisdiccional remitente no ha formulado una solicitud en tal sentido, procede preguntarse, en primer lugar, sobre la pertinencia del principio de buena administración en el presente asunto.

60. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha afirmado en su jurisprudencia que, cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, que refleja un principio general del Derecho de la Unión y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable, son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria. (27) Asimismo, el Tribunal de Justicia ha señalado que dicho principio de buena administración exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello. (28)

61. Corresponde, pues, al órgano jurisdiccional remitente (que es el único que conoce todas las circunstancias del asunto principal) determinar si la complejidad de este asunto ha podido dar lugar a una prolongación del procedimiento o si la repetición de procedimientos tributarios y las múltiples suspensiones del plazo de prescripción pueden imputarse a un incumplimiento de la Administración tributaria, y la medida en la que esta práctica ha podido ocasionar un perjuicio a la demandante. Sin embargo, todo error cometido por dicha Administración o intento infructuoso por su parte de dar cumplimiento a una resolución judicial no implica, en sí mismo, una falta de la Administración tributaria que pueda poner en cuestión las disposiciones relativas a la suspensión de la prescripción, incluso en el supuesto en que ello haya ocurrido más de una vez.

62. Es importante observar, en segundo lugar, que, en la vista, el Gobierno húngaro sostuvo que los órganos jurisdiccionales nacionales disponen de los medios necesarios que les permiten, en principio, subsanar una situación como la del presente asunto. Así, en el supuesto en que la Administración tributaria no se atenga a los requerimientos que le haya dirigido un órgano jurisdiccional nacional (por razones que les sean directamente imputables), este último podría, según dicho Gobierno, «hacerse cargo» del asunto de que conoce y pronunciarse sobre él modificando una decisión adoptada por la Administración tributaria y cerrando así definitivamente el litigio.

63. Conviene recordar a este respecto que el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea dispone, en particular, que toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada en un plazo razonable. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el carácter razonable del plazo de enjuiciamiento debe apreciarse en función de las circunstancias propias de cada asunto y, en particular, de la trascendencia del litigio para el interesado, de la complejidad del asunto, del comportamiento del demandante y del de las autoridades competentes. (29)

64. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional nacional competente debe comprobar asimismo en qué medida la prolongación del procedimiento podría imputarse a los tribunales nacionales, de constatar que estos, pese a disponer de medios para paliar tal situación, no han hecho uso de ellos. En ese supuesto, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional competente examinar si procede conceder una indemnización a la demandante por un retraso o un incumplimiento imputable no solamente a las autoridades tributarias, sino también a los órganos jurisdiccionales nacionales.

65. De lo anterior se desprende que corresponde al órgano jurisdiccional nacional competente apreciar, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, como la complejidad del asunto, si la repetición del procedimiento tributario y los controles judiciales de que se trata se han llevado a cabo, principalmente, a causa de deficiencias de la Administración tributaria o si el retraso puede imputarse a los órganos jurisdiccionales nacionales, y extraer de ello las consecuencias que procedan, incluida la existencia de un posible derecho a indemnización del sujeto pasivo correspondiente.

Conclusión

66. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría) del modo siguiente:

«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 en virtud de la cual, en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto se suspenda durante toda la duración del control judicial de que se trate, aun cuando ese recurso se dirija contra decisiones sucesivas adoptadas por una autoridad tributaria y que versen sobre el mismo impuesto.

No obstante, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional competente, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, tales como la complejidad del asunto, apreciar si la repetición del procedimiento tributario y los controles judiciales de que se trate se han llevado a cabo, principalmente, a causa de deficiencias de la Administración tributaria o si el retraso puede imputarse a los órganos jurisdiccionales nacionales, y extraer de ello las consecuencias que procedan, incluida la existencia de un eventual derecho a indemnización a favor del sujeto pasivo correspondiente.»

[1](#) Lengua original: francés.

[2](#) DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60 y DO 2015, L 323, p. 31.

[3](#) DO 1995, L 312, p. 1.

[4](#) *Magyar Közlöny* 2003/131, de 14 de noviembre de 2003, p. 9990.

[5](#) *Magyar Közlöny* 2017/192, de 22 de noviembre de 2017, p. 31694.

[6](#) *Magyar Közlöny* 2017/192, de 22 de noviembre de 2017, p. 31586.

[7](#) La Directiva del IVA regula estas condiciones, tanto materiales como formales, en su título X, respectivamente en los capítulos 1 («Nacimiento y alcance del derecho a deducir»), artículos 168 y siguientes, y 4 («Condiciones para ejercer el derecho a deducir»), artículos 178 y siguientes.

[8](#) Sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115), apartado 35.

[9](#) Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26, y de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 38.

[10](#) Sentencias de 24 de junio de 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388), apartados 33 y 34, y de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230), apartado 45.

[11](#) Véase la sentencia de 7 de abril de 2022, IFAP (C-447/20 y C-448/20, EU:C:2022:265), apartado 48 y jurisprudencia citada.

[12](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230), apartado 59 y jurisprudencia citada.

[13](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 2 de marzo de 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160), apartado 54 y jurisprudencia citada.

[14](#) Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 34 y jurisprudencia citada.

[15](#) Sentencia de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996), apartado 38 y jurisprudencia citada.

[16](#) Sentencia de 15 de marzo de 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209), apartado 52.

[17](#) Véanse el artículo 273 de la Directiva del IVA y la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartados 25 y 26.

[18](#) Decreto de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartados 54 y 55.

[19](#) Por un lado, en cuanto atañe al contribuyente, la existencia de un plazo de prescripción en el marco del ejercicio de sus derechos le permite impugnar las decisiones de la Administración tributaria con el fin de reclamar y, en su caso, obtener restituciones de pagos indebidos o restituciones previstas en la normativa específica de cada impuesto. Por otro lado, el plazo de prescripción permite a las autoridades tributarias realizar las inspecciones necesarias para determinar la situación fiscal de un sujeto pasivo e identificar las irregularidades y abusos que hayan podido producirse, así como sus consecuencias, con el fin de evitar una pérdida de ingresos procedentes del IVA.

[20](#) Véase, en particular, la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartados 49 a 54, en la que el Tribunal de Justicia declaró que el principio de efectividad no se vulnera por el hecho de que un plazo nacional de prescripción sea supuestamente más ventajoso para la Administración tributaria que el concedido a los particulares.

[21](#) Sentencias de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert (C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555), apartado 37, y de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996), apartado 43.

[22](#) Sentencia de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172), apartado 112 y jurisprudencia citada.

[23](#) Sentencia de 20 de mayo de 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, no publicada, EU:C:2021:410), apartado 46.

[24](#) En efecto, el plazo aplicable al procedimiento judicial cuya incoación da lugar a la suspensión del plazo de prescripción no se rige por la normativa tributaria, sino por las normas relativas a los procedimientos judiciales.

[25](#) Véase en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 40 y 41.

[26](#) Comparte esta misma apreciación la demandante, la cual sostiene que la lentitud del proceso se debió a las lagunas en el examen de los hechos realizado por la Administración tributaria, que finalmente dio lugar a las suspensiones del plazo de prescripción.

[27](#) Sentencia de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369), apartado 43.

[28](#) Sentencia de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369), apartado 44.

[29](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2008, FIAMM y otros/Consejo y Comisión (C-120/06 P y C-121/06 P, EU:C:2008:476), apartado 212 y jurisprudencia citada.