

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 13 de febrero de 2019 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducción del IVA — Determinación del sujeto pasivo deudor del IVA — Aplicación retroactiva de una medida de excepción — Principio de seguridad jurídica»

En el asunto C-434/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso Administrativo y de lo Social de Zalaegerszeg, Hungría), mediante resolución de 29 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de julio de 2017, en el procedimiento entre

**Human Operator Zrt.**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y los Sres. F. Biltgen y E. Levits (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M.Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. V. Bottka y A. Sipos y por la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Decisión de

Ejecución (UE) 2015/2349 del Consejo, de 10 de diciembre de 2015, por la que se autoriza a Hungría a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2015, L 330, p. 53; en lo sucesivo, «Decisión de Ejecución»), en relación con el artículo 193 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 4) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Human Operator Zrt. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Dirección de Apelaciones de la Administración nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Apelaciones») relativo al pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por un sujeto pasivo destinatario de prestaciones de servicios sujetas al IVA.

## **Marco jurídico**

### **Derecho de la Unión**

#### *Directiva del IVA*

3 El artículo 193 de la Directiva del IVA dispone:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»

4 A tenor del artículo 199 de dicha Directiva:

«1. Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14;

b) la puesta a disposición de personal que desempeñe actividades referidas en la letra a);

[...]».

5 El artículo 395, apartado 1, de la citada Directiva está redactado en los siguientes términos:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.»

#### *Decisión de Ejecución*

6 Mediante escritos registrados en la Comisión el 23 de diciembre de 2014 y el 8 de mayo de 2015, Hungría solicitó autorización para aplicar una medida especial de excepción al artículo 193 de la Directiva del IVA en relación con el deudor del IVA, con el fin de combatir determinadas prácticas fraudulentas en el sector de las empresas de trabajo temporal. Mediante la Decisión de

Ejecución, el Consejo accedió a esta solicitud.

7 A tenor del artículo 1 de la Decisión de Ejecución:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 193 de la [Directiva del IVA], se autoriza a Hungría a disponer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo receptor de servicios de cesión de personal, dedicado a actividades distintas de las previstas en el artículo 199, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.»

8 Según el artículo 2 de la Decisión de Ejecución, su fecha de expiración es el 31 de diciembre de 2017.

### **Derecho húngaro**

9 El artículo 60 de la az átalános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, en vigor desde el 1 de enero de 2015 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), está redactado como sigue:

«(1) En caso de entrega de bienes o prestación de servicios, cuando el sujeto pasivo adquirente del bien o prestatario del servicio esté obligado al pago del impuesto, el impuesto que debe pagarse se determinará:

- a) en el momento de la recepción de la factura o de otro documento que demuestre que la operación se ha ejecutado,
- b) en el momento del pago de la contraprestación o
- c) el día quince del mes siguiente a la ejecución de la operación.

(2) De las opciones enumeradas en el apartado 1, se aplicará la que se produzca antes.»

10 El artículo 142 de dicha Ley establece lo siguiente:

«(1) El impuesto será pagado por el adquirente del bien o el prestatario del servicio:

[...]

c) En caso de prestación de servicios de trabajo temporal o de cesión y puesta a disposición de personal, o de utilización de servicios de contratación de estudiantes, para entregas de bienes o prestaciones de servicios —también en los supuestos en los que no se precise autorización de la autoridad encargada de urbanismo o procedimiento de notificación a dicha autoridad—.

[...]

(3) Se aplicará el apartado 1 cuando

a) todas las partes que intervienen en la ejecución de la operación sean sujetos pasivos registrados en el territorio nacional y

b) ninguna de las partes que intervienen en la ejecución de la operación tenga un estatuto jurídico regulado por esta ley en virtud del cual no esté obligada al pago del impuesto.

[...]»

11 El artículo 294, apartado 1, de dicha Ley dispone:

«El artículo 142, apartado 1, letra c), de esta Ley [...] —con las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3— se empezará a aplicar a las operaciones que se ejecuten el 1 de enero de 2015 o después de esa fecha.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

12 Human Operator es una sociedad mercantil con domicilio social en Hungría que se dedica a la prestación de servicios de colocación y trabajo temporal, así como cualquier otra forma de provisión de recursos humanos.

13 Para prestar estos servicios a su clientela, Human Operator recurría, mediante contratos de prestación de servicios, a otras sociedades mercantiles, que ponían sus trabajadores a disposición de los clientes de Human Operator.

14 Human Operator aceptaba las facturas recibidas de estas empresas, establecidas con arreglo al régimen de tributación ordinario, que mencionaban, como objeto de los servicios en cuestión, «otras formas de provisión de recursos humanos», y que incluían el IVA, cuyo importe se deducía Human Operator.

15 La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección provincial de Impuestos y Aduanas de Vas, perteneciente a la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») efectuó una inspección a Human Operator para examinar sus declaraciones del IVA correspondientes a enero de 2015.

16 A raíz de dicho control, la autoridad tributaria de primer grado dictó, el 22 de agosto de 2016, una resolución por la que declaró una diferencia del IVA por importe de 46 065 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 150 000 euros) y requirió a Human Operator para que pagara dicho importe.

17 La autoridad tributaria de primer grado consideró que, en virtud del artículo 60 de la Ley del IVA, Human Operator era la deudora del IVA correspondiente a todas las operaciones incluidas en las declaraciones de enero de 2015 y determinó el importe del IVA adeudado tomando como base de cálculo los importes indicados en las facturas aceptadas por Human Operator por las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal.

18 Para ello, la autoridad tributaria de primer grado se basó en la Decisión de Ejecución, que permite al Gobierno húngaro, como excepción al artículo 193 de la Directiva del IVA, aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, previsto en el artículo 142, apartado 1, letra c), de la Ley del IVA. Dicha autoridad tributaria dedujo de esta disposición, tal como entró en vigor el 1 de enero de 2015, que esta inversión del sujeto pasivo era aplicable a partir de esa fecha, especialmente teniendo en cuenta que el Gobierno húngaro, en su solicitud mencionada en el apartado 6 de la presente sentencia, había pedido expresamente que la excepción solicitada se aplicara a partir de dicha fecha.

19 Mediante resolución de 25 de enero de 2017, la Dirección de Apelaciones, a raíz del recurso interpuesto por Human Operator, confirmó la resolución mencionada en el apartado 16 de la presente sentencia.

20 La autoridad tributaria de primer grado realizó otras inspecciones a Human Operator, relativas a otros períodos, y dictó otras seis resoluciones que abarcaban el período comprendido entre el 1 de febrero de 2015 y el 31 de julio de 2015. Mediante estas resoluciones, requirió de

pago a Human Operator un importe total de 387 714 000 HUF (aproximadamente 1,27 millones de euros) en concepto del IVA correspondiente a dicho período.

21 Los días 13 y 25 de enero de 2017, la Dirección de Apelaciones, a raíz de un nuevo recurso interpuesto por Human Operator, confirmó las resoluciones de la autoridad tributaria de primer grado mencionadas en el apartado anterior.

22 Considerando que, a falta de disposiciones expresas sobre su aplicación retroactiva, la Decisión de Ejecución no podía ser aplicada por el Gobierno húngaro antes de la notificación de dicha Decisión a Hungría, que tuvo lugar el 11 de diciembre de 2015, Human Operator interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso contra las resoluciones mencionadas en los apartados 19 y 21 de la presente sentencia.

23 Según dicho órgano jurisdiccional, para resolver el litigio principal debe determinarse la fecha de entrada en vigor de la Decisión de Ejecución y, por tanto, la fecha a partir de la cual la autorización prevista en esta Decisión pasó a ser aplicable.

24 En estas circunstancias, el Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Zalaegerszeg, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la [Decisión de Ejecución] en el sentido de que se opone a la práctica de Hungría conforme a la cual se considera que la disposición de la legislación nacional, cuya aprobación tiene su origen en la citada Decisión de Ejecución y que establece una excepción al artículo 193 de la [Directiva del IVA], entró en vigor el 1 de enero de 2015, fecha a partir de la cual debe ser aplicada, siendo así que dicha Decisión de Ejecución no contiene ninguna disposición relativa a la retroactividad de sus efectos o de su aplicabilidad y que, por otra parte, en su solicitud de autorización para establecer la excepción, Hungría señaló esta fecha como fecha inicial de aplicación?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

25 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de una medida de excepción al artículo 193 de la Directiva del IVA antes de que el acto de la Unión que autoriza dicha excepción haya sido notificado al Estado miembro que la ha solicitado, cuando, por una parte, dicho acto de la Unión guarda silencio respecto a su entrada en vigor o a la fecha de inicio de su aplicación y, por otra parte, dicho Estado miembro manifestó el deseo de que dicha excepción se aplicase con efecto retroactivo.

26 A este respecto, el artículo 1 de la Decisión de Ejecución permite a Hungría establecer una excepción al régimen de tributación ordinario, previsto en el artículo 193 de la Directiva del IVA, designando como deudor del IVA al sujeto pasivo destinatario de servicios de puesta a disposición de personal en el marco de actividades que no estén contempladas en el artículo 199, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

27 Así, el artículo 142, apartado 1, letra c), de la Ley del IVA dispone que el IVA será pagado por el destinatario del servicio en caso de puesta a disposición de trabajadores temporales, desplazamiento de trabajadores, puesta a disposición de personal o de utilización de servicios de contratación de estudiantes para entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta disposición entró en vigor el 1 de enero de 2015 y, según la resolución de remisión, las autoridades tributarias húngaras la aplican desde esa fecha.

28 Ahora bien, la Decisión de Ejecución, que permite tal excepción al artículo 193 de la Directiva del IVA, no fue notificada al Gobierno húngaro hasta el 11 de diciembre de 2015.

29 Además, dicha Decisión no hace ninguna mención de la fecha de su entrada en vigor o de la fecha en que la excepción que establece comienza a aplicarse. Tampoco aclara cuál es el período durante el cual se extienden sus efectos, sino que se limita a establecer la fecha de expiración, que es el 31 de diciembre de 2017.

30 A este respecto, debe recordarse, en primer término, que, en lo que se refiere al artículo 199 de la Directiva del IVA, que permite a los Estados miembros recurrir, en las situaciones contempladas en su apartado 1, letras a) a g), al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sometida al impuesto, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición constituye una excepción al principio que figura en el artículo 193 de esta Directiva y, por consiguiente, debe ser interpretado de manera estricta, sin que, no obstante, quede privada de su eficacia (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, apartados 23 y 31 y jurisprudencia citada, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, apartado 25).

31 En segundo término, dado que la Decisión de Ejecución no contiene ninguna disposición que fije la fecha de su entrada en vigor o una fecha de comienzo de la aplicación de la excepción que establece, procede recurrir, para determinar su efecto en el tiempo, a los principios de interpretación generalmente aceptados, teniendo en cuenta tanto su tenor como su finalidad y su lógica interna (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 1981, Meridionale Industria Salumi y otros, 212/80 a 217/80, EU:C:1981:270, apartado 8).

32 Así, con arreglo al artículo 297 TFUE, apartado 2, párrafo tercero, que constituye una norma general sobre la entrada en vigor de las decisiones que indiquen un destinatario, tales decisiones surtirán efecto en virtud de la notificación a sus destinatarios. En el caso de autos, dado que la Decisión de Ejecución fue notificada al Gobierno húngaro el 11 de diciembre de 2015, procede considerar que entró en vigor en esa fecha.

33 Esta afirmación no queda desvirtuada por las observaciones del Gobierno húngaro. Contrariamente a lo que sugiere este Gobierno, carecen de pertinencia para la determinación de la fecha a partir de la cual la Decisión de Ejecución entró en vigor, en primer lugar, el hecho de que la Comisión, en su propuesta de Decisión de Ejecución del Consejo por la que se autoriza a Hungría a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112 [COM(2015) 557 final], indicara expresamente haber sido informada de que Hungría había comenzado a aplicar la excepción solicitada sin esperar a la adopción de la Decisión de Ejecución; en segundo lugar, el hecho de que el artículo 2 de esta Decisión estableciera que su fecha de expiración sería el 31 de diciembre de 2017 y, en tercer lugar, el hecho de que, en un escrito enviado a Hungría por la Comisión, esta indicara su intención de acceder a la solicitud de dicho Estado miembro relativa a la duración de la excepción solicitada y recomendara fijar ese período en tres años.

34 En efecto, procede recordar que el principio de seguridad jurídica, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige, en particular, que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos (sentencia de 18 de noviembre de 2008, Förster, C?158/07, EU:C:2008:630, apartado 67).

35 El imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan

con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone (sentencia de 29 de abril de 2004, Sudholz, C?17/01, EU:C:2004:242, apartado 34 y jurisprudencia citada).

36 También se ha declarado que, para respetar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, las normas sustantivas del Derecho de la Unión deben interpretarse, en principio, en el sentido de que solo contemplan situaciones creadas con posterioridad a su entrada en vigor (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de septiembre de 2002, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, C?74/00 P y C?75/00 P, EU:C:2002:524, apartado 119). Así, el principio de seguridad jurídica se opone, en general, a que un acto de la Unión comience a producir efectos antes de su publicación o de su notificación, según proceda, puesto que el Tribunal de Justicia ha declarado que puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 1982, Amylum/Consejo, 108/81, EU:C:1982:322, apartado 4, de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C?376/02, EU:C:2005:251, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 28 de noviembre de 2006, Parlamento/Consejo, C?413/04, EU:C:2006:741, apartado 75 y jurisprudencia citada).

37 Por consiguiente, habida cuenta de la regla prevista en el artículo 297 TFUE, apartado 2, párrafo tercero, y a falta de indicación, en la Decisión de Ejecución, relativa a su aplicación retroactiva, no cabe concluir que dicha Decisión podría aplicarse retroactivamente. De ello se deduce que el Gobierno húngaro no podía introducir el régimen de inversión del sujeto pasivo para los servicios no contemplados en el artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA antes de la notificación a Hungría de la Decisión de Ejecución que autorizara dicho régimen.

38 Además, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente en cuanto a la determinación del obligado al pago del IVA, en circunstancias como las del litigio principal, procede recordar que, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, es posible invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado de que se trate, bien cuando este no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de esta (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de febrero de 2014, E.ON Global Commodities, C?323/12, EU:C:2014:53, apartado 56 y jurisprudencia citada, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, apartado 31 y jurisprudencia citada). El Tribunal de Justicia también ha declarado que una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (véase la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, apartado 32 y jurisprudencia citada).

39 En el caso de autos, el artículo 193 de la Directiva del IVA establece que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202 de dicha Directiva.

40 Por consiguiente, un Estado miembro no dispone de ningún margen de apreciación en lo relativo a las condiciones de aplicación en el tiempo de la norma general establecida en el artículo 193 de la Directiva del IVA.

41 Dado que no se cumplen las condiciones para la aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos pueden invocar el artículo 193 de esta ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente al Estado miembro de que se trate. Así pues, en el presente asunto, es aplicable la norma general prevista en el artículo 193

de dicha Directiva y son los sujetos pasivos que hayan efectuado las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal los deudores del IVA correspondiente al período anterior a la entrada en vigor de la Decisión de Ejecución.

42 Habida cuenta de cuanto antecede, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de una medida de excepción al artículo 193 de la Directiva del IVA antes de que el acto de la Unión que autoriza dicha excepción haya sido notificado al Estado miembro que la ha solicitado, cuando dicho acto de la Unión guarda silencio respecto a su entrada en vigor o a la fecha de inicio de su aplicación y aun cuando dicho Estado miembro manifestó el deseo de que dicha excepción se aplicase con efecto retroactivo.

### **Costas**

43 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**El Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de una medida de excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, antes de que el acto de la Unión que autoriza dicha excepción haya sido notificado al Estado miembro que la ha solicitado, cuando dicho acto de la Unión guarda silencio respecto a su entrada en vigor o a la fecha de inicio de su aplicación y aun cuando dicho Estado miembro manifestó el deseo de que dicha excepción se aplicase con efecto retroactivo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: húngaro.