

62018CJ0013

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 23 de abril de 2020 (*1)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducir el impuesto soportado — Devolución del excedente del IVA — Devolución fuera de plazo — Cálculo de los intereses — Régimen de concesión de intereses adeudados como consecuencia de no poder disponer de un excedente del IVA deducible retenido infringiendo el Derecho de la Unión y de intereses adeudados como consecuencia del retraso de la Administración tributaria en abonar una cantidad debida — Principios de efectividad y de equivalencia»

En los asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría) (C-13/18) y por el Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szekszárd, Hungría) (C-126/18), mediante resoluciones de 2 de enero de 2018 y de 3 de enero de 2018, recibidas en el Tribunal de Justicia el 8 de enero de 2018 y el 16 de febrero de 2018, respectivamente, en los procedimientos entre

Sole-Mizo Zrt. (C-13/18)

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretaria: Sra. R. Ferey, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de junio de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

—

en nombre de Sole-Mizo Zrt., por el Sr. L. Maklári, ügyvéd;

—

en nombre de Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., por el Sr. L. Maklári, ügyvéd;

–

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 la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. A. Sipos, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de septiembre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1

Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación del Derecho de la Unión en materia de derecho a la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión.

2

Estas peticiones se han presentado en el contexto de dos litigios entre, por una parte, Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) y Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18), y, por otra parte, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría), en relación con los requisitos de fondo y de procedimiento con arreglo a los cuales se lleva a cabo la devolución, en favor del sujeto pasivo, del excedente del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que no ha podido ser recuperado en un plazo razonable debido a un requisito establecido por la normativa de un Estado miembro que ha sido posteriormente declarado contrario al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3

El artículo 183 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 lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), dispone lo siguiente:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

Derecho húngaro

Ley del IVA

4

El artículo 186, apartado 2, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI.16.); en lo sucesivo, «Ley del IVA»] supeditaba la devolución del excedente del IVA deducible al pago íntegro de la contrapartida adeudada, IVA incluido, por la operación de la que resultase el IVA deducible (requisito llamado «de las adquisiciones pagadas»). A falta de pago, el excedente debía trasladarse el período impositivo siguiente.

5

En la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que el artículo 186, apartado 2, de la Ley del IVA era contrario al artículo 183 de la Directiva sobre el IVA.

6

La az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Ley CXXIII de 2011, por la que se modifica con fines de armonización la Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y por la que se regula el procedimiento especial de devolución del impuesto; en lo sucesivo, «Ley de modificación») derogó, con efectos desde el 27 de septiembre de 2011, el artículo 186, apartados 2 a 4, de la Ley del IVA. Permite desde entonces la devolución del excedente del IVA deducible sin que sea necesario esperar al pago de la contrapartida de la operación de la que resulte el IVA deducible.

Ley de Procedimiento General Tributario

7

El artículo 37 de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario») dispone lo siguiente en sus apartados 4 y 6:

«(4) El vencimiento de la orden de pago de una ayuda presupuestaria a la que tenga derecho el sujeto pasivo se regirá por lo dispuesto en el anexo de esta Ley o en leyes especiales. El pago de la ayuda presupuestaria o del IVA deberá ordenarse dentro del plazo de treinta días, computados a partir de la presentación de la solicitud (declaración), pero como pronto a partir de la fecha de vencimiento; dicho plazo se ampliará a cuarenta y cinco días cuando el importe de la devolución del IVA exceda los 500000 forintos [húngaros (HUF)]. [...]

[...]

(6) En caso de que la autoridad tributaria ejecute con retraso una orden de pago, abonará por cada día de retraso intereses por valor igual al recargo de mora. [...]

8

A tenor del artículo 124/C de esta Ley:

«(1) Cuando el Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional, Hungría], la Kúria [Tribunal Supremo, Hungría] o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaren, con carácter retroactivo, que una norma jurídica que establece una obligación tributaria es contraria a la Ley fundamental o a un

acto obligatorio de la Unión Europea o, si se trata de un reglamento municipal, a cualquier otra norma jurídica, y dicha resolución judicial genere un derecho a devolución para el contribuyente, la autoridad tributaria de primer grado procederá a la devolución a petición de este último —con arreglo a lo dispuesto en la resolución de que se trate— de conformidad con las disposiciones del presente artículo.

(2) El contribuyente podrá presentar su solicitud por escrito ante la autoridad tributaria en un plazo de ciento ochenta días a partir de la publicación o la notificación de la resolución del Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional], de la Kúria [Tribunal Supremo] o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; transcurrido dicho plazo, no se admitirá ninguna solicitud de que se deje sin efecto la caducidad. La autoridad tributaria desestimaré la solicitud en el supuesto de que, en la fecha de publicación o de notificación de la resolución, el derecho a liquidar el tributo hubiera prescrito.

[...]

(6) En caso de que el derecho del contribuyente a la devolución esté fundado, la autoridad tributaria pagará (en la fecha de devolución) un interés sobre el importe de la devolución a un tipo equivalente al tipo básico del banco central, calculado desde la fecha de pago del impuesto hasta la fecha en que haya devenido firme la resolución de devolución. La devolución será pagadera en la fecha en que la resolución correspondiente haya devenido firme, y deberá pagarse en el plazo de treinta días desde ese momento. Las disposiciones relativas al pago de ayudas presupuestarias se aplicarán, mutatis mutandis, a las devoluciones reguladas en el presente apartado, con excepción del artículo 37, apartado 6.»

9

El artículo 124/D, apartados 1 a 3, de la citada Ley está redactado en los siguientes términos:

«(1) En la medida en que el presente artículo no disponga lo contrario, las disposiciones del artículo 124/C se aplicarán a las solicitudes de devolución basadas en el derecho de deducción del IVA.

(2) El contribuyente podrá invocar el derecho de deducción contemplado en el apartado 1 anterior por medio de una declaración rectificativa, presentada en el plazo de ciento ochenta días desde la publicación o notificación de la resolución del Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional], de la Kúria [Tribunal Supremo] o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de la declaración o declaraciones correspondientes al ejercicio o ejercicios fiscales en que se originó el derecho de deducción correspondiente. Una vez concluido dicho plazo, no se admitirá ninguna solicitud de que se deje sin efecto la caducidad.

(3) Si del cómputo, tal como aparece recogido en la declaración rectificativa, resulta que el contribuyente tiene derecho a devolución, bien a causa de una reducción de su cuota del impuesto o bien a causa de un incremento en el importe deducible [...], la autoridad tributaria aplicará al importe de la devolución un tipo de interés equivalente al interés básico del banco central, calculado desde la fecha de pago establecida en la declaración o las declaraciones objeto de rectificación, o desde la fecha de vencimiento (o la fecha de pago del impuesto, si fue posterior), hasta la fecha de presentación de la declaración rectificativa. La devolución (sujeta a las disposiciones relativas al pago de ayudas presupuestarias) se efectuará en el plazo de treinta días desde la fecha de presentación de la declaración rectificativa.»

10

El artículo 164, apartado 1, de la Ley de Procedimiento General Tributario establece lo siguiente:

«El derecho a liquidar el impuesto prescribirá 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. El derecho a solicitar ayudas presupuestarias y el derecho a solicitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso prescribirán —salvo disposición legal en contrario— por el transcurso de cinco años contados a partir del último día del año civil en el que se iniciaron tales derechos.»

11

El artículo 165, apartado 2, de esta Ley dispone lo siguiente:

«El recargo de mora por cada día natural será equivalente a 1/365 del doble del tipo básico del banco central vigente en la fecha de su aplicación. No se aplicará el recargo de mora al propio recargo de mora. La Administración tributaria y aduanera central no ordenará el pago de recargos de mora inferiores a 2000 [HUF].»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-13/18

12

En el auto de 17 de julio de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, no publicado, EU:C:2014:2127), apartado 39, el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la Unión —y, en particular, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA— debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y una práctica de un Estado miembro que excluyen el pago de intereses de demora sobre el importe del excedente del IVA deducible que no ha podido ser recuperado en un plazo razonable como consecuencia de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión. No obstante, el Tribunal de Justicia recordó también que, a falta de normas de la Unión en la materia, corresponde a los Estados miembros regular, respetando los principios de equivalencia y de efectividad, las condiciones en que deben abonarse tales intereses.

13

A raíz de este auto, la Administración tributaria húngara adoptó una práctica administrativa sobre cuya regularidad se pronunció la Kúria (Tribunal Supremo) en la sentencia n.º Kfv.I.35.472/2016/5, de 24 de noviembre de 2016. Sobre la base de dicha sentencia, el referido órgano jurisdiccional adoptó una resolución (n.º EBH2017.K18), titulada «Examen (en lo que concierne al tipo y al plazo de prescripción) de la cuestión de los intereses sobre el IVA obligatoriamente acumulado debido al requisito del pago» (en lo sucesivo, «resolución de principio n.º 18/2017»), en la que precisó el régimen de cálculo de los intereses sobre el importe del IVA que no hubiese podido ser recuperado debido al requisito de las «adquisiciones pagadas». Con arreglo a esta resolución de principio, procede diferenciar dos períodos:

—

respecto al período comprendido entre el día siguiente a la expiración del plazo para presentar la declaración del IVA y la fecha en que expira el plazo para presentar la declaración siguiente, son aplicables por analogía los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario, que regulan el supuesto en el que el Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) o la Kúria

(Tribunal Supremo) declaran que una norma es contraria a una norma nacional superior;

—

respecto al período que comienza en la fecha en que se devengan los intereses adeudados por la autoridad tributaria y que termina en la fecha en que la autoridad tributaria paga efectivamente los intereses, es de aplicación el artículo 37, apartado 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario.

14

El 30 de diciembre de 2016, Sole-Mizo, invocando el auto de 17 de julio de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C?654/13, no publicado, EU:C:2014:2127), presentó ante la Administración tributaria una solicitud de pago de intereses sobre los excedentes del IVA deducible que no habían sido devueltos en un plazo razonable como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas». Objeto de esta solicitud eran los intereses correspondientes a distintos períodos de declaración comprendidos entre diciembre de 2005 y junio de 2011. También se pedían intereses de demora debido al abono con retraso de dichos intereses.

15

Mediante resolución de 3 de marzo de 2017, la autoridad tributaria de primer grado estimó parcialmente la solicitud de Sole-Mizo y ordenó que se le abonasen intereses, calculados aplicando el tipo correspondiente al tipo básico del banco central húngaro, por un importe de 99630000 HUF (unos 321501 euros), pero la desestimó en la medida en que pretendía que se pagase un interés de demora calculado a un tipo equivalente al doble del tipo básico del banco central húngaro con motivo del retraso en el pago de dichos intereses.

16

Mediante resolución de 19 de junio de 2017, adoptada a raíz de un recurso en vía administrativa interpuesto por Sole-Mizo, la autoridad tributaria de segundo grado modificó la referida resolución y ordenó el pago de 104165000 HUF (unos 338891 euros) en concepto de intereses sobre el importe del excedente del IVA deducible que no pudo ser recuperado debido al requisito de las «adquisiciones pagadas». La cantidad adeudada en concepto de tales intereses se calculó sobre la base de los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario, aplicando un tipo correspondiente al tipo básico simple del banco central húngaro.

17

En el asunto C?13/18, Sole-Mizo interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente contra la resolución de la autoridad tributaria de segundo grado, alegando que la suma adeudada en concepto de intereses sobre el importe del excedente del IVA deducible que no pudo ser recuperado como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas» también debía calcularse aplicando un tipo equivalente al doble del tipo básico del banco central húngaro, de conformidad con el artículo 37, apartado 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario.

18

El referido órgano jurisdiccional se plantea si el régimen de cálculo de los intereses sobre el importe del IVA tal como ha sido establecido por la resolución de principio n.º 18/2017 es conforme con el Derecho de la Unión y, concretamente, con los principios de equivalencia y de efectividad.

En estas circunstancias, el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1)

¿Es conforme con las disposiciones del Derecho [de la Unión], con lo dispuesto en la Directiva [sobre el IVA] (teniendo en cuenta en particular su artículo 183) y con los principios de efectividad, de efecto directo y de equivalencia una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de intereses de demora, se parte de la premisa de que la autoridad tributaria nacional no ha cometido una infracción (omisión) —esto es, no ha incurrido en mora por lo que respecta a la parte no recuperable del IVA correspondiente a las adquisiciones no pagadas de los sujetos pasivos— porque, en el momento en que la autoridad tributaria nacional resolvió, la normativa nacional que infringía el Derecho [de la Unión] estaba en vigor y el Tribunal de Justicia no declaró hasta más tarde la falta de conformidad con el Derecho [de la Unión] del requisito en ella establecido?

2)

¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], en particular con las disposiciones de la Directiva [sobre el IVA] (teniendo en cuenta especialmente su artículo 183) y con los principios de equivalencia, de efectividad y de proporcionalidad, una práctica de un Estado miembro que, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de intereses de demora, distingue si la autoridad tributaria nacional no devolvió el impuesto en cumplimiento de las disposiciones nacionales entonces en vigor —que, por lo demás, infringían el Derecho [de la Unión]— o si lo hizo infringiendo tales disposiciones, y que, por lo que respecta a la cuantía de los intereses devengados sobre el IVA cuya devolución no pudo reclamarse en un plazo razonable como consecuencia de un requisito de Derecho nacional declarado contrario al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia, señala dos períodos deslindables, de tal modo que,

—

en el primer período, los sujetos pasivos solo tienen derecho a percibir el interés de demora correspondiente al tipo básico del banco central, teniendo en cuenta que, dado que la normativa húngara contraria al Derecho [de la Unión] todavía estaba en vigor entonces, las autoridades tributarias húngaras no actuaron ilegalmente al no autorizar el pago, en un plazo razonable, del IVA incluido en las facturas, mientras que

—

en el segundo período debe abonarse un interés equivalente al doble del tipo básico del banco central —aplicable por lo demás en caso de demora en el ordenamiento jurídico del Estado miembro de que se trata— únicamente por el pago con retraso de los intereses de demora correspondientes al primer período?

3)

¿Debe interpretarse el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que el principio de equivalencia se opone a una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual, sobre el IVA no devuelto, la autoridad tributaria solo paga el interés correspondiente al tipo básico (simple) del banco central si se ha infringido el Derecho de la Unión, mientras que abona un interés

equivalente al doble del tipo básico del banco central si ha habido infracción del Derecho nacional?»

Asunto C-126/18

20

El 30 de diciembre de 2016, Dalmandi Mezőgazdasági presentó ante la autoridad tributaria de primer grado una solicitud de pago de intereses sobre los excedentes del IVA deducible que no habían sido devueltos en un plazo razonable entre 2005 y 2011 como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas». La cantidad reclamada ascendía a 74518800 HUF (unos 240515 euros). Para calcular los intereses reclamados, la solicitud tomaba en consideración la totalidad del período comprendido entre la fecha en que expiró el plazo de devolución correspondiente a cada período de declaración afectado y la fecha de expiración del plazo de devolución correspondiente al período de declaración durante el cual se adoptó la Ley de modificación, esto es, en el presente asunto, el 5 de diciembre de 2011. La solicitud aplicó, para este cálculo, un tipo equivalente al doble del tipo básico del banco central húngaro, con arreglo al artículo 37, apartado 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario. Por lo demás, Dalmandi Mezőgazdasági reclamó el pago de un interés adicional por el período comprendido entre el 5 de diciembre de 2011 y la fecha de pago efectivo, aplicando también el tipo indicado en el artículo 37, apartado 6, de dicha Ley.

21

Mediante resolución de 10 de marzo de 2017, la autoridad tributaria de primer grado estimó parcialmente esta solicitud y ordenó que se abonasen a la referida sociedad intereses por importe de 34673000 HUF (unos 111035 euros) sobre el excedente del IVA deducible indebidamente retenido por el período comprendido entre el cuarto trimestre de 2005 y el tercer trimestre de 2011, de conformidad con el artículo 124/D, apartado 3, de la Ley de Procedimiento General Tributaria. Desestimó la solicitud en todo lo demás.

22

La resolución de la autoridad tributaria de primer grado se basaba en los principios establecidos en la resolución de principio n.º 18/2017. En primer lugar, para determinar el importe de la deuda de intereses, la autoridad tributaria aplicó los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario, que ordenan que se aplique un tipo equivalente al tipo básico del banco central húngaro. En segundo lugar, consideró infundada la solicitud de Dalmandi Mezőgazdasági de que se pagasen intereses de demora, ya que esta sociedad no había presentado ni una solicitud de devolución extraordinaria ni una declaración de IVA que incluyese una solicitud de devolución. En tercer lugar, por lo que respecta al año 2005, la autoridad tributaria de primer grado desestimó la solicitud de intereses de Dalmandi Mezőgazdasági tras haber comprobado que la deuda había prescrito respecto de los tres primeros trimestres de dicho año.

23

Mediante resolución de 12 de junio de 2017, la autoridad fiscal de segundo grado, ante la cual Dalmandi Mezőgazdasági había interpuesto recurso en vía administrativa, rebajó la cantidad asignada a esta sociedad en concepto de intereses sobre el importe del excedente del IVA deducible no recuperable como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas» a 34259000 HUF (unos 111527 euros). De conformidad con la resolución de principio n.º 18/2017, estos intereses se calcularon, con arreglo a los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario, aplicando el tipo equivalente al tipo básico simple del banco

central húngaro. Además, concedió intereses de demora por importe de 7000 HUF (unos 22 euros) por haber rebasado el plazo de tramitación de su solicitud, calculados a partir del 9 de marzo de 2017, y confirmó la resolución de primer grado en todo lo demás.

24

Dalmandi Mez?gazdasági interpuso recurso contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando, concretamente, que la resolución de principio n.º 18/2017 infringía los principios de equivalencia, de efectividad y de efecto directo del Derecho de la Unión.

25

En estas circunstancias, el Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szekszárd, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1)

¿Es conforme con las disposiciones del Derecho [de la Unión], con las de la Directiva [sobre el IVA] (teniendo en cuenta en particular su artículo 183) y con los principios de efectividad, de efecto directo y de equivalencia una práctica judicial de un Estado miembro en virtud de la cual, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de intereses de demora, se parte de la premisa de que la autoridad tributaria nacional no ha cometido una infracción (omisión) —esto es, no ha incurrido en mora por lo que respecta a la parte no recuperable del IVA correspondiente a las adquisiciones no pagadas de los sujetos pasivos— porque, en el momento en que la referida autoridad resolvió, la normativa nacional que infringía el Derecho [de la Unión] estaba en vigor y el Tribunal de Justicia no declaró hasta más tarde la falta de conformidad con el Derecho [de la Unión] del requisito en ella establecido? De este modo, la práctica nacional ha aceptado como cuasiconforme a Derecho la aplicación de este requisito establecido en la normativa nacional que infringía el Derecho de la Unión hasta el momento en que el legislador nacional lo derogó formalmente.

2)

¿Son conformes con el Derecho [de la Unión], en particular con las disposiciones de la Directiva [sobre el IVA] (teniendo en cuenta especialmente su artículo 183) y con los principios de equivalencia, de efectividad y de proporcionalidad, la normativa y la práctica de un Estado miembro que, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de intereses de demora, distinguen si la autoridad tributaria no devolvió el impuesto en cumplimiento de las disposiciones nacionales entonces en vigor —que, por lo demás, infringían el Derecho [de la Unión]— o si lo hizo infringiendo tales disposiciones, y que, por lo que respecta a la cuantía de los intereses devengados sobre el IVA cuya devolución no pudo reclamarse en un plazo razonable como consecuencia de un requisito de Derecho nacional declarado contrario al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia, señalan dos períodos deslindables, de tal modo que,

—

en el primer período, los sujetos pasivos solo tienen derecho a percibir el interés de demora correspondiente al tipo básico del banco central, teniendo en cuenta que, dado que la normativa húngara contraria al Derecho [de la Unión] todavía estaba en vigor entonces, las autoridades tributarias húngaras no actuaron ilegalmente al no autorizar el pago, en un plazo razonable, del IVA incluido en las facturas, mientras que

—

en el segundo período, debe abonarse un interés equivalente al doble del tipo básico del banco central —aplicable por lo demás en caso de demora en el ordenamiento jurídico del Estado miembro de que se trata— únicamente por el pago con retraso de los intereses de demora correspondientes al primer período?

3)

¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva [sobre el IVA] y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro que fija como fecha inicial para el cálculo de los intereses de demora (interés compuesto, o intereses sobre los intereses) devengados conforme a las disposiciones del Estado miembro correspondientes al retraso en el pago de los intereses de demora sobre el impuesto retenido de manera contraria al Derecho de la Unión (intereses sobre el IVA; en este caso, principal) no la fecha original de devengo de los intereses sobre el IVA (principal), sino un momento posterior, teniendo especialmente en cuenta que la reclamación de intereses sobre impuestos retenidos o no devueltos contraviniendo el Derecho de la Unión constituye un derecho subjetivo que se deriva directamente del propio Derecho de la Unión?

4)

¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva [sobre el IVA] y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual el sujeto pasivo debe presentar una solicitud independiente en caso de reclamación de intereses devengados a causa de una infracción por mora de la autoridad tributaria, mientras que en otros casos de reclamación de intereses de demora no se precisa tal solicitud independiente porque los intereses se acuerdan de oficio?

5)

En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva [sobre el IVA] y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual solo puede acordarse el interés compuesto (intereses sobre intereses) correspondiente al retraso en el pago de los intereses sobre el impuesto retenido de manera contraria al Derecho de la Unión según declaración del Tribunal de Justicia (intereses sobre el IVA; en este caso, principal) si el sujeto pasivo presenta una solicitud extraordinaria mediante la cual no se reclaman concretamente intereses, sino el importe del impuesto correspondiente a las adquisiciones no pagadas adeudado precisamente en el momento de la derogación, en el Derecho interno, de la norma del Estado miembro contraria al Derecho de la Unión que obligaba a retener el IVA debido a dicha falta de pago, aunque ya se hayan devengado los intereses sobre el IVA que sirven de base a la reclamación del interés compuesto en lo que se refiere a los períodos de declaración anteriores a la solicitud extraordinaria y no se hayan pagado todavía?

6)

En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva [sobre el IVA] y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro que entraña la pérdida del derecho a percibir el interés compuesto (intereses sobre intereses) correspondiente al retraso en el pago de los intereses sobre el impuesto retenido de manera contraria al Derecho de la Unión según declaración del Tribunal de

Justicia (intereses sobre el IVA; en este caso, principal) en relación con las reclamaciones de intereses sobre el IVA que no eran objeto del período de declaración de IVA afectado por el plazo de preclusión establecido para la presentación de la solicitud extraordinaria, por haber vencido dichos intereses con anterioridad?

7)

¿Es conforme con el Derecho [de la Unión] y con el artículo 183 de la Directiva [sobre el IVA] (teniendo en cuenta especialmente el principio de efectividad y el carácter de derecho subjetivo de la reclamación de intereses por los impuestos indebidamente no devueltos) una práctica de un Estado miembro que priva al sujeto pasivo definitivamente de la posibilidad de reclamar intereses sobre el impuesto retenido con arreglo a una normativa nacional declarada posteriormente contraria al Derecho [de la Unión] y que prohibía reclamar el IVA con respecto a determinadas adquisiciones no pagadas, de tal modo que

—

[en virtud de dicha práctica] no se consideraba fundada la reclamación de intereses en el momento en que era exigible [la devolución d]el impuesto, alegando la vigencia de la disposición declarada posteriormente contraria al Derecho [de la Unión] (por el motivo de que no había habido retraso y de que la autoridad tributaria se había limitado a aplicar el Derecho vigente),

—

y posteriormente, cuando se había derogado en el ordenamiento jurídico interno la disposición declarada contraria al Derecho [de la Unión] que limitaba el derecho a la devolución, alegando prescripción?

8)

¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva [sobre el IVA] y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual la posibilidad de reclamar los intereses de demora que deben pagarse sobre los intereses del IVA (principal) que corresponden al sujeto pasivo por el impuesto no devuelto en el momento en que era exigible originalmente debido a una norma de Derecho interno declarada posteriormente contraria al Derecho [de la Unión] se hace depender, para la totalidad del período comprendido entre 2005 y 2011, de si el sujeto pasivo está actualmente en situación de pedir la devolución del IVA correspondiente al período de declaración de dicho impuesto en el que se derogó en el ordenamiento jurídico interno la disposición contraria al Derecho [de la Unión] en cuestión (septiembre de 2011), aunque el pago de los intereses sobre el IVA (principal) no se hubiese producido antes de ese momento ni se haya producido posteriormente, antes del momento en que se ejercita la pretensión ante el tribunal nacional?»

26

Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 12 de marzo de 2018, se ordenó la acumulación de los asuntos C-13/18 y C-126/18 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

27

El Gobierno húngaro alega que las peticiones de decisión prejudicial son inadmisibles. Según

afirma, no incumbe al Tribunal de Justicia el examen de las cuestiones, que se plantean en los litigios principales, relativas al pago de intereses, cuyos tipo, cálculo y régimen procedimental no se rigen por el Derecho de la Unión sino por el Derecho nacional.

28

Con sus alegaciones, el Gobierno húngaro rebate en realidad la competencia del Tribunal de Justicia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas.

29

El Tribunal de Justicia, al que se acude al amparo del artículo 267 TFUE, es competente para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados y sobre la validez y la interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Unión. A este respecto, si bien no corresponde al Tribunal de Justicia apreciar la conformidad de una normativa nacional con el Derecho de la Unión ni interpretar disposiciones legales o reglamentarias nacionales, es competente para proporcionar a los tribunales remitentes todos los criterios de interpretación propios del Derecho de la Unión que puedan permitirles apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que les haya sido sometido (sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 31 y jurisprudencia citada).

30

En los presentes asuntos, es preciso recordar que los Estados miembros están obligados a reembolsar con intereses los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión. Si bien, a falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo, dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, así como el principio de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, apartados 22 y 23, y de 28 de febrero de 2018, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, apartados 22, 23 y 25 y jurisprudencia citada).

31

Pues bien, mediante sus cuestiones prejudiciales, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación del Derecho de la Unión y, más concretamente, sobre la interpretación de los principios del Derecho de la Unión mencionados en el apartado precedente de la presente sentencia, lo cual es competencia del Tribunal de Justicia.

32

En estas circunstancias, ha de considerarse que el Tribunal de Justicia es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales remitentes.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera a tercera en el asunto C-13/18 y sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda, así como la primera parte de la séptima cuestión prejudicial, en el asunto C-126/18

33

Mediante las cuestiones prejudiciales primera a tercera en el asunto C-13/18 y las cuestiones

prejudiciales primera y segunda, así como la primera parte de la séptima cuestión prejudicial, en el asunto C-126/18, que procede examinar conjuntamente, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan, en esencia, si el Derecho de la Unión y, en particular, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, así como los principios de efectividad y de equivalencia, de efecto directo y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica de un Estado miembro como la que es objeto de los litigios principales, consistente en calcular los intereses sobre los excedentes del IVA deducible retenidos por dicho Estado más allá de un plazo razonable infringiendo el Derecho de la Unión mediante la aplicación de un tipo equivalente al tipo básico del banco central nacional.

34

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:2012:478, apartado 24 y jurisprudencia citada).

35

El Tribunal de Justicia también ha declarado que, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:2012:478, apartado 25 y jurisprudencia citada).

36

De esta jurisprudencia se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:2012:478, apartado 26 y jurisprudencia citada).

37

A falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo (interés simple o interés compuesto). Dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:2012:478, apartado 27 y jurisprudencia citada). Además, dichas condiciones deben respetar el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, apartado 25 y jurisprudencia citada).

38

En el presente asunto, los órganos jurisdiccionales remitentes se preguntan, en primer lugar, si la práctica de la Administración tributaria, basada en la resolución de principio n.º 18/2017, es conforme con el principio de equivalencia, en la medida en que establece que los intereses sobre los importes del excedente del IVA deducible que no se hayan podido recuperar como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas» se calculen con arreglo a los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario, y no sobre la base del artículo 37, apartados 4 y 6, de dicha Ley.

39

Según lo indicado en las resoluciones de remisión, los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario establecen que el tipo de interés aplicable a las cantidades que deban devolverse al contribuyente a raíz de una resolución adoptada por el Tribunal de Justicia o el Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) o la Kúria (Tribunal Supremo) en la que se declare que una norma de Derecho nacional que establece una obligación tributaria es contraria al Derecho de la Unión o a la Ley fundamental húngara o, si se trata de un reglamento municipal, a cualquier otra norma jurídica, es el tipo básico del banco central húngaro. En cambio, según esas mismas indicaciones, el artículo 37, apartado 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario dispone que se aplique un tipo correspondiente al doble del tipo básico del banco central húngaro en el supuesto de que la Administración no pague el IVA cuya devolución se solicita en los treinta o cuarenta y cinco días siguientes a la recepción de la solicitud de devolución.

40

Corresponde, en definitiva, a los órganos jurisdiccionales remitentes, que son los únicos que conocen directamente la regulación de los recursos para obtener la restitución dirigidos contra el Estado, verificar si la regulación procesal destinada a garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión otorga a los justiciables se atiene a este principio y examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares. A este respecto, estos órganos jurisdiccionales nacionales deben verificar la similitud de estos recursos desde el punto de vista de su objeto, de su causa y de sus elementos esenciales (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C?591/10, EU:2012:478, apartado 31).

41

Sin perjuicio de esta comprobación, que corresponde efectuar a los órganos jurisdiccionales remitentes, es preciso señalar que el interés previsto en los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario parece tener su origen en una sentencia del Tribunal de Justicia o de un órgano jurisdiccional superior nacional que declare, con efecto retroactivo, que una norma de Derecho nacional que impone una obligación tributaria no es conforme con una norma superior. En cambio, el artículo 37, apartados 4 y 6, de dicha Ley parece referirse a un supuesto en el que la Administración no ha respondido a una solicitud de devolución del IVA en el plazo señalado. En consecuencia, esta disposición sanciona el incumplimiento, por parte de la Administración tributaria, del plazo en el que estaba obligada a devolver una cantidad de la que era deudora.

42

Debe señalarse, además, que, como ha indicado fundamentalmente la Comisión Europea en sus observaciones escritas, mientras que el interés de demora previsto en el artículo 37, apartado 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario parece aplicarse a un período posterior a la fecha

de la solicitud del sujeto pasivo de que se le abone una cantidad que se le adeuda, el interés previsto en los artículos 124/C y 124/D de dicha Ley parece aplicarse, en particular, a un período previo a dicha solicitud. Parece, pues, que los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario y el artículo 37, apartados 4 y 6, de dicha Ley no tienen un objeto y una causa similares, extremo que, no obstante, corresponde comprobar a los órganos jurisdiccionales remitentes.

43

En segundo lugar, el principio de efectividad exige que las normas nacionales relativas al cálculo de los intereses eventualmente adeudados en caso de una solicitud de devolución del excedente del IVA deducible retenido infringiendo el Derecho de la Unión no tengan como consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por no poder disponer de las sumas de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, apartado 26 y jurisprudencia citada).

44

En este contexto, es preciso recordar que, teniendo en cuenta la finalidad del pago de intereses sobre los excedentes del IVA retenidos por un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión, que tiene por objeto compensar las pérdidas financieras generadas, en perjuicio del sujeto pasivo, por no poder disponer de las sumas en cuestión, el principio de neutralidad fiscal exige que el régimen de pago de intereses se establezca de tal manera que la carga económica de los cuotas indebidamente retenidas pueda ser compensada (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartados 24 y 27, y de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, apartados 24, 25 y 29).

45

En los presentes asuntos, los órganos jurisdiccionales remitentes se preguntan acerca de la conformidad de la práctica de la Administración tributaria objeto de los litigios principales con los principios recordados en los dos apartados precedentes, teniendo en cuenta, por una parte, la cuantía del tipo de interés previsto en los artículos 124/C y 124/D de la Ley de Procedimiento General Tributario y, por otra parte, el período cubierto por la aplicación de tales intereses.

46

En cuanto a este tipo de interés, debe señalarse que los artículos 124/C y 124/D de la referida Ley disponen que se apliquen intereses sobre el excedente del IVA a un tipo equivalente al tipo básico del banco central húngaro, correspondiente al tipo de interés que el banco central nacional aplica a las operaciones principales de financiación. No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 72 y 74 de sus conclusiones, si un sujeto pasivo necesitase un préstamo de una entidad de crédito por un importe igual al del excedente del IVA deducible para solventar un problema de liquidez originado por no haber recibido la devolución de su excedente del IVA deducible retenido infringiendo el Derecho de la Unión, dicha persona tendría que pagar un tipo mayor que el tipo básico del banco central nacional, que está reservado exclusivamente a las entidades de crédito.

47

Por lo que respecta al período cubierto por la aplicación de estos intereses, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, conforme a la práctica nacional en cuestión, los

intereses sobre el importe del excedente del IVA deducible que no ha podido ser recuperado como consecuencia del requisito de las «adquisiciones regladas» se calculan en relación con el período de declaración del IVA. Según la resolución de principio n.º 18/2017, estos intereses se devengan desde el día siguiente al de la presentación del formulario de la declaración del IVA en el que el sujeto pasivo indique un excedente del IVA que deba trasladarse al período de declaración siguiente como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas» hasta el último día de presentación del formulario de la declaración del IVA siguiente.

48

A este respecto, de los datos aportados por Sole-Mizo y por Dalmandi Mezgazdasági al Tribunal de Justicia, datos que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales remitentes, se desprende que el período comprendido entre la fecha en la que se determinó el importe de los intereses sobre el excedente del IVA deducible no recuperable como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas» y la fecha de pago efectivo de tales intereses tuvo una duración, en el caso de estas dos empresas, de entre cinco y casi once años, un período para el que no parece que haya previsto interés alguno con el fin de compensar al sujeto pasivo de la depreciación monetaria provocada por el transcurso del tiempo que afecta al valor del importe en cuestión.

49

Pues bien, una práctica nacional en virtud de la cual, en caso de devolución, a petición del sujeto pasivo, de un excedente del IVA deducible retenido infringiendo el Derecho de la Unión, los intereses aplicados sobre esa cantidad, por una parte, se calculan con arreglo a un tipo menos elevado que aquel que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito debería pagar para recibir en préstamo una suma igual a dicho importe y, por otra parte, se devengan durante un período de declaración determinado, sin aplicar interés alguno que compense al sujeto pasivo de la depreciación monetaria provocada por el transcurso del tiempo tras ese período de declaración hasta el pago efectivo de tales intereses, puede privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por no poder disponer de las sumas en cuestión y, por tanto, no respeta el principio de efectividad. Además, tal práctica no permite compensar la carga económica de las cuotas indebidamente retenidas, vulnerando el principio de neutralidad fiscal.

50

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, no es necesario examinar las presentes cuestiones prejudiciales a la luz de los principios de efecto directo y de proporcionalidad.

51

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera en el asunto C-13/18 y a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, así como a la primera parte de la séptima cuestión prejudicial, en el asunto C-126/18, que el Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica de un Estado miembro consistente en calcular los intereses sobre los excedentes del IVA deducible retenidos por dicho Estado más allá de un plazo razonable, infringiendo el Derecho de la Unión, mediante la aplicación de un tipo correspondiente al tipo básico del banco central nacional, cuando, por una parte, este tipo es inferior al que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito debería pagar para recibir en préstamo una suma igual a dicho importe y, por otra parte, los intereses sobre los excedentes del IVA de los que se trate se devengan durante un período de declaración determinado, sin aplicar un interés que compense al sujeto pasivo de la depreciación monetaria

provocada por el transcurso del tiempo tras este período de declaración hasta el pago efectivo de tales intereses.

Sobre la segunda parte de la séptima cuestión prejudicial en el asunto C?126/18

52

Mediante la segunda parte de su séptima cuestión prejudicial en el asunto C?126/18, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del IVA deducible retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión.

53

A este respecto, de la jurisprudencia citada en el apartado 37 de la presente sentencia resulta que, a falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse intereses sobre las cuotas recaudadas infringiendo el Derecho de la Unión, siempre que se respeten, entre otros, los principios de equivalencia y de efectividad.

54

Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ha reconocido que es conforme con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo, en aras de la seguridad jurídica, que protegen tanto al contribuyente como a la Administración interesados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencia de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada).

55

En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y sus obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C?472/08, EU:C:2010:32, apartado 16).

56

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo nacional de preclusión de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable (sentencia de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, C?62/00, EU:C:2002:435, apartado 35 y jurisprudencia citada).

57

En el caso de autos, de la resolución de remisión en el asunto C?126/18 se desprende que la práctica nacional objeto del litigio principal, basada en el artículo 164, apartado 1, de la Ley de Procedimiento General Tributario, permite al sujeto pasivo reclamar intereses para compensar las

pérdidas sufridas desde el último período de declaración en 2005 como consecuencia de la aplicación del requisito de las «adquisiciones pagadas». Conforme a dicha práctica nacional, una solicitud de pago de intereses debía presentarse como muy tarde el último día del quinto año natural tras la entrada en vigor, el 27 de septiembre de 2011, de la Ley de modificación —que estableció un procedimiento de devolución del excedente del IVA deducible retenido como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas»—, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2016.

58

Así, resulta que la referida práctica nacional supedita el derecho a reclamar intereses sobre un excedente del IVA deducible retenido por el Estado infringiendo el Derecho de la Unión a un plazo de prescripción de cinco años que comienza a correr en la fecha de entrada en vigor de una normativa nacional que establece un procedimiento de devolución de dicho excedente. Debe dejarse constancia de que tal práctica nacional cumple las exigencias derivadas del principio de efectividad.

59

Por lo que respecta, en segundo lugar, al principio de equivalencia, el Tribunal de Justicia no dispone de ningún dato que permita dudar de la conformidad con este principio de la práctica nacional controvertida en el litigio principal, en la medida en que una solicitud de pago de intereses se supedita al mismo plazo de prescripción de cinco años con independencia de que la solicitud se base en una infracción del Derecho de la Unión o en una del Derecho interno que tenga un objeto y una causa similares.

60

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda parte de la séptima cuestión prejudicial en el asunto C?126/18 que el Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del IVA deducible retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en el asunto C?126/18

61

Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en el asunto C?126/18, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión y, en particular, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica de un Estado miembro que, en primer lugar, supedita el pago de intereses de demora adeudados como consecuencia de que la Administración tributaria no saldó, en el plazo señalado, una deuda de intereses en concepto de devolución de un excedente del IVA retenido infringiendo el Derecho de la Unión a la presentación de una solicitud específica, cuando, en otros casos, tales intereses se conceden de oficio, y, en segundo lugar, aplica estos intereses desde que expira un plazo de treinta o cuarenta y cinco días señalado a la Administración para la tramitación de esa solicitud, y no desde la fecha en la que se constituyó tal excedente.

62

Con carácter preliminar es preciso señalar que estas cuestiones prejudiciales no versan sobre los intereses que se aplican a los excedentes del IVA deducible retenidos infringiendo el Derecho de la Unión, sino sobre el interés de demora previsto en el artículo 37, apartados 4 y 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario, interés aplicable en caso de que la Administración se retrase al pagar una cantidad cuya devolución solicita el sujeto pasivo. A este respecto, de la resolución de remisión en el asunto C-126/18 se desprende que Dalmandi Mezőgazdasági no presentó su solicitud de devolución de los intereses sobre los excedentes de dicha sociedad correspondientes a diversos períodos de declaración transcurridos entre diciembre de 2005 y junio de 2011 apenas entró en vigor la Ley de modificación que estableció un procedimiento de devolución de los excedentes del IVA deducible retenidos por el Estado húngaro como consecuencia del requisito de las «adquisiciones pagadas» a lo largo de 2011, sino solo el 30 de diciembre de 2016. Pues bien, la solicitud de Dalmandi Mezőgazdasági de que se le pagasen, desde una fecha anterior a la presentación de tal solicitud y a la expiración del plazo para su tramitación por la Administración, intereses de demora en virtud del artículo 37, apartado 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario fue denegada por la Administración tributaria alegando que, a falta de solicitud, no cabía imputar retraso alguno a la Administración.

63

Como ha señalado el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, dado que el interés de demora previsto en el artículo 37, apartados 4 y 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario se adeuda como consecuencia de que la Administración tributaria ha saldado con retraso una deuda a instancias del sujeto pasivo, el pago de tal interés deriva directamente, no de la obligación, conforme al Derecho de la Unión, de compensar las pérdidas ocasionadas por no poder disponer del excedente del IVA retenido infringiendo el Derecho de la Unión, sino del hecho de que la Administración tributaria rebasó un plazo procedimental al que estaba sujeta, previsto por el Derecho nacional.

64

No obstante, cuando, como ocurre en el litigio principal, la deuda tiene su origen en la infracción por parte de un Estado miembro del Derecho de la Unión, el principio de efectividad exige de este que abone intereses de demora en caso de que la Administración salde con retraso dicha deuda, sin lo cual los Estados miembros no se verían incitados a compensar lo antes posible los efectos de tal infracción sufridos por los sujetos pasivos.

65

Por lo que respecta a las condiciones en las que se abonan tales intereses, de la jurisprudencia citada en el apartado 37 de la presente sentencia resulta que, a falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular tales condiciones, siempre que se respeten, entre otros, los principios de equivalencia y de efectividad.

66

Por lo que respecta al principio de efectividad, el único al que se refieren las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en el asunto C-126/18, el requisito relativo a la presentación por el sujeto pasivo de una solicitud de pago de intereses de demora en caso de que la Administración salde con retraso una deuda resultante de la infracción del Derecho de la Unión por parte del Estado no es, en sí mismo, capaz de hacer imposible en la práctica el ejercicio del derecho a la

devolución de un excedente del IVA retenido infringiendo el Derecho de la Unión. Como ha indicado el Gobierno húngaro, mediante la presentación de tal solicitud el sujeto pasivo informa a la Administración tributaria de su crédito y esta solicitud permite a la Administración asegurarse del importe y del fundamento jurídico del crédito en cuestión.

67

Teniendo en cuenta la autonomía procesal de la que disponen los Estados miembros para regular, en su Derecho nacional, los requisitos procesales del pago de intereses sobre las cuotas recaudadas infringiendo el Derecho de la Unión, el requisito relativo a la presentación por el sujeto pasivo de una solicitud de pago de intereses de demora en caso de que la Administración salde con retraso una deuda resultante de la infracción del Derecho de la Unión por parte del Estado no es contrario al principio de efectividad.

68

Por consiguiente, una práctica nacional que aplica el interés de demora previsto por el Derecho nacional en caso de que la Administración tributaria salde con retraso una deuda a instancias del sujeto pasivo, desde la expiración de un plazo de treinta o de cuarenta y cinco días señalado a la Administración tributaria para tramitar la solicitud, no es contraria tampoco al principio de efectividad, con independencia de que la deuda se haya generado en el contexto de la devolución de un excedente del IVA retenido infringiendo el Derecho de la Unión.

69

En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en el asunto C-126/18 que el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que, en primer lugar, supedita el pago de intereses de demora adeudados como consecuencia de que la Administración tributaria no saldó, en el plazo señalado, una deuda en concepto de devolución de un excedente del IVA retenido infringiendo el Derecho de la Unión a la presentación de una solicitud específica, cuando, en otros casos, tales intereses se conceden de oficio, y, en segundo lugar, aplica estos intereses desde que expira un plazo de treinta o cuarenta y cinco días señalado a la Administración para la tramitación de esa solicitud, y no a partir de la fecha en la que se constituyó tal excedente.

Sobre las cuestiones prejudiciales quinta y sexta en el asunto C-126/18

70

En la medida en que, por una parte, la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-126/18 se ha planteado para el supuesto de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la cuarta cuestión prejudicial y, por otra parte, la sexta cuestión prejudicial en ese mismo asunto se ha planteado para el supuesto de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la quinta cuestión prejudicial, no procede responder a ellas.

Sobre la octava cuestión prejudicial en el asunto C-126/18

71

Mediante su octava cuestión prejudicial en el asunto C-126/18, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión y, en particular, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual el pago de intereses de demora como

consecuencia de que la Administración tributaria no ha saldado, en el plazo señalado, una deuda de intereses en concepto de devolución de un excedente del IVA retenido infringiendo el Derecho de la Unión solo puede concederse, en relación con el período durante el cual se ha constituido ese excedente, si la declaración del sujeto pasivo correspondiente al período durante el cual dicho Estado miembro puso fin a la infracción del Derecho de la Unión da como resultado un excedente del IVA deducible.

72

A este respecto, de la resolución de remisión en el asunto C-126/18 resulta que Dalmandi Mezgazdasági obtuvo el pago de intereses de demora por valor de 7000 HUF (unos 22 euros) por haberse rebasado el plazo de tramitación de su solicitud de 30 de septiembre de 2016, que tenía por objeto que se le abonasen intereses sobre los excedentes del IVA deducible retenidos infringiendo el Derecho de la Unión, en relación con un período posterior a su solicitud, mientras que la Administración tributaria se negó a abonarle tales intereses en relación con el período anterior a su solicitud. Además, no se discute que la declaración de esta sociedad correspondiente al período durante el cual el Estado húngaro puso fin a esta infracción del Derecho de la Unión no había dado como resultado un excedente del IVA deducible.

73

Pues bien, como se desprende de los apartados 67 y 68 de la presente sentencia, la Administración tributaria podía, sin vulnerar el principio de efectividad, negarse a pagar tales intereses de demora respecto del período anterior a la presentación de la solicitud.

74

En estas circunstancias, no es necesario responder a la cuestión de si, habida cuenta de las exigencias derivadas de este principio, la Administración podía negarse a pagar tales intereses en relación con ese mismo período por un motivo diferente al retraso en la presentación de la solicitud, basado en que, en la declaración del sujeto pasivo correspondiente al período durante el cual el Estado húngaro puso fin a la referida infracción del Derecho de la Unión, no figuraba un excedente del IVA.

Costas

75

Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a estos resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, 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 Segunda) declara:

1)

El Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica de un Estado miembro consistente en calcular los intereses sobre los excedentes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducible retenidos por dicho Estado más allá de un plazo razonable, infringiendo el Derecho de la Unión, mediante la aplicación de un tipo correspondiente al tipo básico del banco central nacional,

cuando, por una parte, este tipo es inferior al que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito debería pagar para recibir en préstamo una suma igual a dicho importe y, por otra parte, los intereses sobre los excedentes del IVA de los que se trate se devengan durante un período de declaración determinado, sin aplicar un interés que compense al sujeto pasivo de la depreciación monetaria provocada por el transcurso del tiempo tras este período de declaración hasta el pago efectivo de tales intereses.

2)

El Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del impuesto sobre el valor añadido deducible retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión.

3)

El Derecho de la Unión y, en particular, el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que, en primer lugar, supedita el pago de intereses de demora adeudados como consecuencia de que la Administración tributaria no saldó, en el plazo señalado, una deuda en concepto de devolución de un excedente del impuesto sobre el valor añadido retenido infringiendo el Derecho de la Unión a la presentación de una solicitud específica, cuando, en otros casos, tales intereses se conceden de oficio, y, en segundo lugar, aplica estos intereses desde que expira un plazo de treinta o cuarenta y cinco días señalado a la Administración para la tramitación de esa solicitud, y no a partir de la fecha en la que se constituyó tal excedente.

Firmas

(*1) Lengua de procedimiento: húngaro.