

Asunto C-746/22

Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Fecha de presentación:

6 de diciembre de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)

Fecha de la resolución de remisión:

18 de noviembre de 2022

Parte demandante:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Parte demandada:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda
y Aduanas, Hungría)

Objeto del procedimiento principal

Procedimiento contencioso-administrativo en materia tributaria.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En primer lugar, determinar si una normativa nacional que, a efectos de la evaluación de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no permite que, en la fase de recurso, el solicitante alegue hechos nuevos ni invoque pruebas nuevas que conocía antes de la adopción de la resolución de primer grado, pero que no presentó, pese a ser requerido para ello por la autoridad tributaria, o que no invocó, genera una restricción material que excede de los requisitos establecidos respecto a los recursos en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo.

En segundo lugar, determinar si el plazo de un mes señalado en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo tiene carácter perentorio y, en

caso afirmativo, si ello es conforme con los principios y disposiciones pertinentes de la Unión.

En tercer lugar, determinar si es compatible con el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo una normativa nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria archivará el procedimiento en caso de que el sujeto pasivo solicitante no responda a un requerimiento de la autoridad tributaria ni cumpla con su obligación de subsanación y, a falta de ello, no sea posible evaluar la solicitud.

Fundamento jurídico: artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Debe interpretarse el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (en lo sucesivo, «Directiva 2008/9»), en el sentido de que es conforme con los requisitos establecidos en esa Directiva respecto a los recursos una normativa nacional —en concreto, el artículo 124, apartado 3, de la az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria; en lo sucesivo, «Ley de Administración Tributaria») — que, a efectos de la evaluación de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), no permite que en la fase de recurso se aleguen hechos nuevos ni se invoquen o aporten pruebas nuevas que el solicitante conocía antes de la adopción de la resolución de primer grado, pero que no presentó, pese a ser requerido para ello por la autoridad tributaria, o no invocó, generándose de este modo una restricción material que excede de los requisitos formales y en materia de plazos establecidos por la Directiva 2008/9?
2. ¿Implica una respuesta afirmativa a la primera cuestión que el plazo de un mes señalado en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 ha de considerarse perentorio? ¿Es conforme todo esto con el postulado del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), así como con los artículos 167, 169, 170 y 171, apartado 1, de la Directiva del IVA y con los principios fundamentales de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad desarrollados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea?
3. ¿Debe interpretarse lo dispuesto en el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9 acerca de la denegación de la solicitud de devolución en su totalidad o en parte en el sentido de que es conforme con ello una normativa nacional

—en concreto, el artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria— en cuya virtud la autoridad tributaria archivará el procedimiento en caso de que el sujeto pasivo solicitante no responda a un requerimiento de la autoridad tributaria ni cumpla con su obligación de subsanación y, a falta de ello, no sea posible evaluar la solicitud, sin que se continúe la tramitación del procedimiento de oficio?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO 2012, C 326, p. 391) (Carta): artículo 47
- 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; correcciones de errores en DO 2007, L 335, p. 60, y DO 2015, L 323, p. 31) (Directiva del IVA): artículos 167, 169, 170 y 171, apartado 1
- Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23) (Directiva 2008/9): artículos 1; 20, apartados 1 y 2; 21; 23, apartados 1 y 2; 26; y 29, apartados 1 y 2
- Jurisprudencia del Tribunal de Justicia: en otras, las sentencias de 10 de abril de 1984, von Colson y Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, y de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»): artículos 251/C, apartado 2; 251/E, apartados 1 y 2; 251/F, apartados 1 a 4; 251/G, apartados 1 y 2; 251/H, apartados 1 y 2; y 251/I, apartados 1 y 4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria) (Ley de Administración Tributaria): artículos 9; 49, apartado 1, letra b); y 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Ley I de 2017, sobre la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; en lo sucesivo, «Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa»): artículo 78, apartado 4

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es una sociedad mercantil de Derecho eslovaco que ejerce su actividad en el sector de la energía, en cuyo ámbito fabrica instalaciones de calefacción y comercializa tanto dichas instalaciones como sus componentes, desempeñando asimismo actividades de ingeniería en relación con centrales energéticas. A partir de junio de 2020, la demandante comenzó a realizar trabajos de instalación y montaje en Hungría a raíz de un contrato celebrado con la mercantil Budapesti Erőmű Zrt. Con este fin, adquirió diversos bienes y servicios en Hungría. A este respecto, mediante escrito de 18 de febrero de 2021, la demandante, en su condición de sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro de la Unión, concretamente en Eslovaquia, solicitó en virtud del artículo 244 de la Ley del IVA, sobre la base de diecinueve facturas, la devolución de un importe de 37 013 654 forintos (HUF) en concepto de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios en Hungría durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020.
- 2 Mediante acto administrativo de 22 de febrero de 2021, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Dirección Preferente de Hacienda y Aduanas de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado»), al considerar que no podía adoptar una resolución fundada sobre la base de los datos que tenía a su disposición, requirió a la demandante para que procediese a una comunicación de datos con arreglo al artículo 251/F, apartado 1, de la Ley del IVA. En particular, requirió a la demandante para que aportara, en el plazo de un mes a partir de la notificación del acto administrativo, tanto las facturas como los contratos y pedidos en que se basaban las facturas, que no se habían adjuntado a la solicitud inicial pero que resultaban imprescindibles para la evaluación de esta, y para que presentara igualmente una declaración de la demandante en la que constase con qué finalidad y a favor de quién había contratado los servicios que figuraban en las facturas y qué relación guardaban con su actividad económica. La autoridad tributaria de primer grado envió el acto administrativo a la dirección de correo electrónico de la demandante y presumió que esta lo había recibido.
- 3 Mediante resolución de 6 de mayo de 2021, la autoridad tributaria de primer grado archivó, con arreglo al artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria, el procedimiento incoado a raíz de la solicitud de la demandante, señalando que esta no había cumplido con su obligación de comunicación de datos, a pesar de haber sido requerida para ello, y que, como consecuencia, no era posible determinar los antecedentes de hecho exactos mediante los datos que dicha autoridad tenía a su disposición.
- 4 La demandante recurrió la resolución de primer grado y, simultáneamente, cumplió con el requerimiento de comunicación de datos de la autoridad tributaria de primer grado, remitiendo la documentación requerida en el acto administrativo.

- 5 La demandada, que conoció del referido recurso, confirmó la resolución de primer grado mediante resolución de 20 de julio de 2021. Señaló que la demandante no había respondido al requerimiento de subsanación antes de que se le notificase la resolución de primer grado ni había aportado la documentación solicitada dentro de plazo, por lo que no había sido posible determinar si la demandante tenía derecho a la devolución del impuesto. Recordó que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria establece que «salvo causa de nulidad, en el recurso y en el procedimiento incoado a raíz del recurso no será posible alegar hechos nuevos ni invocar pruebas nuevas que el legitimado para recurrir conociera antes de la adopción de la resolución de primer grado, sin haber, no obstante, aportado las pruebas, pese a ser requerido para ello por la autoridad tributaria, ni invocado los hechos». En el acto administrativo por el que se requería la comunicación de datos, la autoridad tributaria de primer grado instancia había avisado a la demandante acerca de esta prohibición de innovación. A la vista de ello y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, la demandada concluyó que, en el procedimiento de recurso, ya no tenía posibilidad de tomar en consideración la documentación y los datos remitidos por la demandante.
- 6 La demandante ha recurrido la resolución adoptada por la demandada ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría).

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 7 La **demandante** alega que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria no resulta aplicable en el procedimiento de devolución del IVA. En su opinión, la Directiva 2008/9 regula exhaustivamente las normas sustantivas y procedimentales que rigen el procedimiento de devolución del IVA, por lo que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, al excluir la aportación de pruebas nuevas en la fase de recurso y en el procedimiento incoado a raíz del recurso (en lo sucesivo, «prohibición de innovación»), constituye una restricción material.
- 8 La demandante considera que el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9, que establece la posibilidad de recurso, dispone que los requisitos relativos a la forma y plazos de los recursos interpuestos en el procedimiento de devolución del IVA se rigen por las normas adoptadas por el Estado miembro de devolución. Ahora bien, más allá de ello, la Directiva 2008/9 no da pie a ninguna limitación material con respecto a los recursos, ni de forma expresa ni mediante una norma de remisión, de modo que no cabe aplicar frente a la demandante la restricción material impuesta por la normativa húngara, en virtud de la cual en el recurso ya no pueden alegarse hechos nuevos ni invocar pruebas nuevas que la demandante conocía antes de la adopción de la resolución de primer grado.
- 9 Según la demandante, mediante la restricción del recurso establecida por la normativa húngara se desvirtúa el carácter no perentorio del plazo de subsanación

de un mes, dado que, una vez adoptada la resolución de primer grado, pero antes de que se adopte la resolución firme, el solicitante de devolución no puede poner en conocimiento de la autoridad tributaria húngara, de tal modo que esta los tenga en cuenta, nuevos hechos o circunstancias ni nuevas pruebas que, si bien ya existían durante el procedimiento de primer grado, no fueron presentados por el solicitante por algún motivo basado en culpa propia. Frente a ello, el artículo 26 de la Directiva 2008/9 y el artículo 251/I, apartado 4, de la Ley del IVA únicamente establecen como consecuencia jurídica del incumplimiento del plazo de subsanación por parte del solicitante que, en caso de que este no cumpla con el requerimiento de subsanación dentro de plazo, no tendrá derecho a reclamar el pago de intereses sobre el importe que deba devolverle el Estado miembro de devolución, aun en caso de que las autoridades incurran en mora.

- 10 La demandante aduce asimismo que ni el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 ni la disposición que lo transpone en Derecho húngaro, el artículo 251/F, apartado 4, de la Ley del IVA, califican el plazo de un mes de perentorio, por lo que su incumplimiento no puede dar lugar a que la demandante pierda definitivamente su derecho a la devolución del impuesto. En este sentido, la demandante afirma que, tras la expiración de ese plazo, sigue teniendo derecho a aportar, en el marco del recurso, la documentación en que se basa su solicitud de devolución del IVA y que ha sido declarada necesaria por la autoridad tributaria.
- 11 Por último, la demandante alega que, en estas circunstancias, la demandada no estaba facultada para archivar el procedimiento.
- 12 La **demandada** alega que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria también resulta aplicable a la evaluación de las solicitudes de devolución del IVA. Considera que esta disposición no hace imposible en la práctica ni excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, ya que solo pretende evitar que se alargue la duración de los procedimientos de recurso.
- 13 Según la demandada, no se vulneran los principios de equivalencia y de efectividad. Aduce que, contrariamente a lo que sostiene la demandante, la parte final de la resolución de primer grado no efectúa una distinción entre las normas formales y sustantivas sobre la interposición del recurso, sino que se refiere a las normas relativas al modo de interponer el recurso y a los límites del derecho a recurrir. A la vista de todo ello, considera que la normativa húngara es conforme con el Derecho de la Unión y con los principios jurídicos desarrollados por el Tribunal de Justicia y que, en consecuencia, no vulnera los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.
- 14 La demandada sostiene que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 para la comunicación de información adicional no es perentorio, dado que, en relación con el incumplimiento del plazo, la demandante hubiera podido presentar una petición de dispensa de la preclusión.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 15 Mediante la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si es contraria al artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9 la prohibición de innovación establecida en el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, así como si dicha prohibición vulnera los principios sentados por la jurisprudencia de la Unión acerca de los recursos, habida cuenta de que el Derecho de la Unión permite la aportación de pruebas en todo momento hasta la adopción de la resolución firme.
- 16 El órgano jurisdiccional remitente también pregunta si, en combinación con la aplicación de la prohibición de innovación establecida en el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, el plazo de subsanación de un mes adquiere carácter perentorio, en la medida en que las declaraciones, documentación y demás pruebas que se presenten complementariamente al mismo tiempo que el recurso ya no se toman en consideración por la autoridad tributaria húngara.
- 17 Por último, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se aclare si, en el procedimiento de devolución del IVA, la autoridad tributaria está facultada para archivar el procedimiento en las circunstancias citadas.
- 18 Por lo que respecta a la **primera cuestión prejudicial**, el órgano jurisdiccional remitente expone que, en el caso de autos, la demandante no cumplió con el requerimiento de comunicación de datos de la autoridad tributaria durante el procedimiento de primer grado, pero, tras la notificación de la resolución de primer grado, adjuntó los datos y la documentación solicitados en el requerimiento como anexo al recurso que interpuso contra dicha resolución ante la autoridad tributaria de segundo grado. Sin embargo, esta última se negó a tomar en consideración dichos datos y documentación, basándose para ello en lo dispuesto en el artículo 124, apartado 3, la Ley de Administración Tributaria. No obstante, como indica el órgano jurisdiccional remitente, la Directiva 2008/9 no prevé que, en caso de superarse el plazo de un mes señalado para la entrega de la información adicional solicitada por el Estado miembro de devolución, exista la posibilidad de no tener en cuenta la información presentada. Dicho órgano jurisdiccional añade que las disposiciones de la Directiva 2008/9 relativas a los recursos tampoco recogen la prohibición de innovación establecida en el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria.
- 19 El órgano jurisdiccional remitente hace referencia al asunto Sea Chefs Cruise Services (C-133/18), señalando que los antecedentes de hecho de ese asunto únicamente difieren de los del caso de autos en que el procedimiento administrativo húngaro consta de dos fases y, en el Derecho húngaro, la prohibición de innovación establecida en el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria resulta expresamente de aplicación ya en el procedimiento administrativo de segundo grado.

- 20 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, a la hora de evaluar las solicitudes de devolución del IVA en virtud de la Directiva del IVA, es preciso respetar los derechos de la demandante establecidos en la Directiva 2008/9, en cuyo ámbito de aplicación personal está comprendida la demandante.
- 21 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga la duda de si procede apreciar una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, consagrado en el artículo 47 de la Carta, por el hecho de que, en el Derecho húngaro, como consecuencia de la prohibición de innovación aplicable en los procedimientos de recurso, se limita el derecho de prueba o de aportación de prueba que asiste a las partes del procedimiento. Como consecuencia de la prohibición de innovación, no cabe la posibilidad de presentar nuevos hechos o pruebas, lo cual incide obviamente en la resolución de la autoridad tributaria de segundo grado que tramita el procedimiento de recurso, así como en el resultado final del procedimiento judicial que se tramite a raíz del recurso contencioso-administrativo que cabe presentar contra esta última resolución.
- 22 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente considera asimismo relevante que el artículo 78, apartado 4, de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que regula el procedimiento contencioso-administrativo en Hungría, también establece una norma a cuyo tenor «el demandante o el interesado podrán invocar hechos o circunstancias que, si bien existían cuando se tramitó el procedimiento administrativo previo, no fueron evaluados en este, en el supuesto de que el órgano administrativo no los hubiera tomado en consideración en el procedimiento administrativo previo a pesar de haber sido invocados, así como en caso de que el demandante o el interesado no los conocieran, sin mediar culpa propia, o de que no hubieran podido invocarlos, sin mediar culpa propia». En otras palabras, la prohibición de innovación también se extiende a los procedimientos contencioso-administrativos.
- 23 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente también se plantea si la prohibición de innovación es proporcionada y compatible con los requisitos que garantizan un procedimiento justo, teniendo en cuenta que puede dar lugar a una restricción material del derecho de recurso que asiste al contribuyente en tanto que garantía fundamental de la legitimación procesal.
- 24 En relación con la **segunda cuestión prejudicial**, el órgano jurisdiccional remitente hace igualmente referencia a la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), cuyo objeto tenía un contenido idéntico al de la segunda cuestión prejudicial en el presente asunto.
- 25 El órgano jurisdiccional remitente precisa que la compatibilidad del artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria con la Directiva 2008/9 se plantea por cuanto que la aplicación de dicha disposición nacional en el procedimiento de devolución del IVA puede tener por efecto conferir carácter perentorio al plazo de un mes en el momento en que se adopte la resolución de la autoridad tributaria de primer grado, dado que, una vez adoptada esa resolución,

no podrá aportarse ninguna prueba que el solicitante, a pesar de conocerla, no hubiera puesto en conocimiento de la autoridad tributaria hasta ese momento por culpa propia.

- 26 Por lo que respecta a la **tercera cuestión prejudicial**, el órgano jurisdiccional remitente observa que la Directiva 2008/9 solo prevé la adopción de una decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución, sin establecer ninguna posibilidad normativa de archivar el procedimiento. Añade que la Ley del IVA, que transpone esa Directiva, tampoco prevé la posibilidad de archivar el procedimiento. Con arreglo al artículo 251/C, apartado 2, de la Ley del IVA, en caso de que la solicitud se haya presentado dentro de plazo, la autoridad tributaria resolverá sobre la solicitud en cuanto al fondo. En otras palabras, tanto la Directiva 2008/9 como la Ley del IVA exigen la adopción de una resolución sobre el fondo.
- 27 Contrariamente a ello, la autoridad tributaria húngara ha aplicado en el caso de autos la norma sobre el archivo del procedimiento establecida en el artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria, lo que lleva al órgano jurisdiccional remitente a plantearse si la disposición de la Directiva 2008/9 que ordena la adopción de una decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución del IVA se opone a que, en materia de devolución del IVA, la autoridad nacional adopte una resolución de archivo del procedimiento.

DOCUMENTO DUELLA