

**Asunto C-397/21****Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

29 de junio de 2021

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)

**Fecha de la resolución de remisión:**

25 de mayo de 2021

**Parte demandante:**

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

**Parte demandada:**

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

---

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital)

[*omissis*]

En el procedimiento contencioso-administrativo incoado para la resolución del litigio en materia tributaria [*omissis*] seguido a instancia de HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (antes del cambio de denominación, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), parte demandante, [*omissis*] frente a la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas), ([*omissis*] Budapest [*omissis*]), parte demandada, el Fővárosi Törvényszék ha dictado la siguiente

resolución:

Este tribunal [*omissis*] incoa un procedimiento de remisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y le plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad y de neutralidad fiscal, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a la práctica nacional basada en ella en virtud de las cuales, cuando un sujeto pasivo del IVA emite por error una factura con IVA respecto de una entrega exenta de IVA e ingresa este impuesto en la Hacienda Pública de una manera acreditable, y el destinatario de la factura paga ese IVA al emisor que lo ha facturado, la autoridad tributaria nacional no devuelve ese IVA ni al emisor ni al destinatario de la factura?

2. En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en el supuesto descrito en la cuestión anterior, no permite en absoluto al destinatario de la factura dirigirse directamente a la autoridad tributaria nacional para solicitar la devolución del IVA, o solo lo permite cuando resulte imposible o sea excesivamente difícil reclamar el importe de IVA en cuestión por otra vía de Derecho civil, especialmente cuando entretanto se haya producido la liquidación del emisor de la factura?

3. En caso de que la respuesta a la cuestión prejudicial anterior sea afirmativa, ¿está obligada en ese supuesto la autoridad tributaria nacional a pagar intereses sobre el IVA a devolver? En caso de existir esta obligación, ¿qué período de tiempo abarca? ¿Está sujeta esta obligación a las normas generales de devolución del IVA?

[omissis] [consideraciones procesales de Derecho interno]

## FUNDAMENTACIÓN

### I. Antecedentes de hecho

- 1 La antecesora jurídica de la demandante, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., contrató, como comitente, los servicios de Bíró Hűtéstechikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (en lo sucesivo, «BHA Kft.»), en el marco de la ejecución de las obras de construcción del proyecto denominado «Realización del pabellón de Hungría en la Exposición Universal de Milán 2015». Por la actividad realizada, BHA Kft. emitió nueve facturas, por un importe total de 486 620 000 HUF, incluido el impuesto sobre el valor añadido, a nombre de la antecesora jurídica de la demandante, quien se las abonó. Posteriormente, BHA Kft. ingresó en la Hacienda Pública el IVA correspondiente a las facturas. A raíz de una inspección tributaria efectuada a BHA Kft. en relación con la operación, la autoridad tributaria apreció que esa operación estaba fuera del ámbito de aplicación territorial de la Ley del IVA y, por tanto, exenta del IVA, a pesar de lo cual BHA Kft. lo había facturado.

- 2 El 19 de julio de 2019, la demandante presentó una solicitud ante la Dirección de Hacienda y Aduanas del Norte de Budapest de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, como autoridad tributaria de primer grado, en la que pedía la devolución del impuesto sobre el valor añadido por importe de 126 248,760 HUF correspondiente a las facturas que BHA Kft. le había emitido, así como la liquidación y el pago de los intereses relativos a ese importe. En apoyo de su solicitud, alegó que había pagado el valor total de las nueve facturas emitidas por BHA Kft. y que esta había abonado a la Hacienda Pública el [IVA] correspondiente a dichas facturas. La demandante afirmó que el importe del IVA indicado en su solicitud de devolución podría, en primer lugar, reclamarse al emisor de la factura por la vía judicial civil, ya que el impuesto se cargó erróneamente en las facturas emitidas. Tras el litigio civil, la autoridad tributaria competente debería efectuar una liquidación de cuentas con BHA Kft., pero entretanto esta última había sido objeto de un procedimiento de liquidación, en el que la antecesora jurídica de la demandante solicitó al liquidador la integración de ese crédito en la masa pasiva. Según el liquidador, las posibilidades de recuperar el crédito registrado son remotas.
- 3 En el procedimiento incoado a instancia de la demandante, la autoridad tributaria de primer grado denegó mediante resolución [omissis] su solicitud de devolución del impuesto y de liquidación y pago de intereses. La demandante recurrió dicha resolución, a raíz de lo cual la demandada confirmó la resolución dictada en primer grado [omissis]. Además, la autoridad tributaria no negó que la demandante pagara a BHA Kft. la contraprestación objeto de las facturas emitidas con arreglo al régimen de tributación ordinaria, más el correspondiente IVA, que se consignó en la declaración de IVA de BHA Kft. en poder en la Hacienda Pública, pero estimó que, con arreglo al artículo 39 de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), el lugar de realización de las operaciones era el lugar donde se encontraba el inmueble, es decir, Milán, por lo que no se realizaron en el territorio nacional, de manera que no resulta aplicable la Ley del IVA y, en este caso, el emisor de la factura debería haberla emitido sin IVA por una operación económica realizada fuera del ámbito de aplicación de la Ley del IVA.

## **II. Controversia entre las partes**

- 4 La demandante ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la demandada, mediante el que solicita, con carácter principal, la modificación de dicha resolución de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, de la a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Ley I de 2017, sobre la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; en lo sucesivo, «Ley sobre la Jurisdicción Contencioso-Administrativa»), y que se declare que la demandante reclamó legítimamente la devolución de los 126 248 760 HUF indicados en la solicitud de devolución de impuestos, y que la autoridad tributaria de primer grado debe abonar intereses sobre esta cantidad por un importe del 5 %

del tipo anual básico vigente del banco central, de conformidad con los artículos 64, apartado 3, y 65, apartado 1, de la az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Ley CL de 2017, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario»). Con carácter subsidiario, la demandante solicita que se anule o se deje sin efecto la resolución, se ordene la sustanciación de un nuevo procedimiento y se obligue a la demandada a adoptar una resolución conforme con lo indicado en la solicitud de devolución del impuesto. Con carácter subsidiario de segundo grado, solicita que se anule o se deje sin efecto la resolución de primer grado y se obligue a la autoridad tributaria de primer grado a dictar una nueva resolución. La demandante impugna detalladamente la resolución de la autoridad tributaria relativa a su solicitud de devolución del impuesto. Alega que, en sus resoluciones, la autoridad tributaria consideró que resultaba inequívoco que la demandante tenía derecho al importe de IVA que había pagado erróneamente y que había sido indebidamente abonado a la Hacienda Pública, es decir, sin una base jurídica válida. Sin embargo, la demandante no puede recuperar dicho importe porque se ha denegado su solicitud de devolución lo cual no es conforme a Derecho. En su opinión, a la luz de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de devolución de impuestos, la denegación de su solicitud de devolución no se ajusta a los principios de la Directiva del IVA.

- 5 La demandada solicita en su escrito de contestación que se desestime el recurso ya que, a su juicio, carece de fundamento porque la operación económica se realizó en Milán, es decir, fuera del territorio nacional, de manera que no resulta aplicable la Ley del IVA y, en este caso, al haberse realizado la operación fuera del ámbito de aplicación de la Ley del IVA, BHA Kft. tenía que haber emitido la factura sin IVA. Dado que en este caso no procede el pago del IVA, no se originó ninguna obligación tributaria nacional, y tampoco se generaba el derecho a deducir el impuesto en relación con las operaciones. Según la demandada, las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocadas por la demandante no se corresponden con los hechos del presente asunto, por lo que en este caso las sentencias mencionadas no pueden aplicarse a las cuestiones de interpretación jurídica que se plantean en este caso en relación con la Directiva del IVA.
- 6 En el caso de autos, las partes no discuten que BHA Kft. emitió una factura con IVA por una operación exenta de IVA, cuyo importe íntegro fue pagado por la demandante al emisor de la factura, y que la cuantía de IVA consignada en la factura en relación con dicho importe se ingresó en la Hacienda Pública (como consecuencia del pago en exceso efectuado por el emisor de la factura). Es pacífico entre las partes que el IVA se ingresó indebidamente en la Hacienda Pública, por lo que, tras la incoación del procedimiento contencioso-administrativo, la demandante también inició, el 17 de marzo de 2020, un proceso judicial civil por enriquecimiento sin causa contra la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, que estaba pendiente [*omissis*] ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital). En este momento del procedimiento, el proceso civil [*omissis*] entre las partes se encuentra suspendido. No obstante, la demandante estima que, en el caso de se emita una factura con IVA por una

entrega exenta de IVA, procede remitirse a los principios de la Directiva del IVA, a saber, el principio de efectividad, el principio de neutralidad fiscal y el principio de no discriminación, de los que se deduce también el denominado principio de prohibición de enriquecimiento sin causa de la autoridad tributaria, sujeta al Derecho de la Unión. La demandante basó su solicitud de devolución esencialmente en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Farkas (C-564/15) y Porr Építési Kft. (C-691/17), que no estaban excluidas del ámbito de aplicación territorial de la Ley del IVA.

### **III. Derecho de la Unión pertinente**

- 7 Con arreglo al artículo 167 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»), el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
- 8 Con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, el sujeto pasivo tendrá derecho a la deducción del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- 9 Con arreglo al artículo 45, de la Directiva del IVA, el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles.

### **IV. Derecho húngaro aplicable**

- 10 Artículo 2, letra a), de la Ley del IVA: Con arreglo a la presente Ley, estarán sujetas al impuesto: las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice el sujeto pasivo —en condición de tal— a título oneroso en el territorio nacional.
- 11 Artículo 39, apartado 1, de la Ley del IVA: en caso de prestación de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, el lugar de la prestación será el lugar donde radique el bien inmueble. Apartado 2: los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles a que se refiere el apartado 1 incluirán, en particular: los servicios de agentes y peritos inmobiliarios, los servicios de alojamiento hotelero, la cesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación y coordinación de la ejecución de obras.

- 12 Con efecto a partir del 1 de enero de 2020, la Ley del IVA húngara introdujo una norma especial sobre la devolución del IVA contenida en el artículo 257/J, cuya esencia y finalidad es permitir que los sujetos pasivos soliciten a la autoridad tributaria, a más tardar seis meses antes de que expire el plazo de prescripción del derecho a la liquidación del impuesto, la devolución del IVA soportado que no se les haya devuelto de otro modo. Esta norma húngara no estaba incluida en la Ley del IVA en el momento en que la demandante presentó la solicitud de devolución.
- 13 Artículo 64, apartado 3, de la Ley de Procedimiento General Tributario. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, siempre que el sujeto pasivo no haya presentado su solicitud de devolución en una declaración tributaria que ponga fin a la liquidación (liquidación simplificada) o a la liquidación voluntaria (liquidación voluntaria simplificada), la devolución del impuesto sobre el valor añadido reclamado tendrá lugar dentro de un plazo de 30 días que comenzará a correr desde la fecha de recepción de la declaración tributaria, pero en ningún caso desde antes de la fecha de vencimiento; dicho plazo se ampliará a 45 días cuando el importe de la devolución del impuesto sea superior a 1 millón de HUF, si el sujeto pasivo ha pagado íntegramente en la fecha de presentación de la declaración el importe, incluido el impuesto, de la contraprestación que figura en la factura correspondiente a cada una de las operaciones que dan derecho a repercutir el IVA —ejerciendo su derecho a la deducción del impuesto en el período impositivo en cuestión sobre la base de la factura o facturas que acrediten la realización de esas operaciones— o si su deuda se ha extinguido íntegramente de otro modo, y el sujeto pasivo indica en su declaración que se cumple dicho requisito. Si, durante ese plazo, se inicia o está en curso una inspección tributaria del sujeto pasivo relativa a la subvención presupuestaria solicitada, el plazo para la concesión de una subvención presupuestaria comenzará a correr a partir de la fecha en que adquiriera firmeza la decisión sobre las conclusiones de la inspección. A efectos de la aplicación de esta disposición, la contraprestación se considerará pagada cuando su retención tenga exclusivamente lugar en virtud de una garantía de ejecución estipulada previamente en el contrato.
- 14 Artículo 65, apartado 1: En caso de que la autoridad tributaria se retrase en el pago de una cantidad, abonará por cada día de retraso en el pago intereses por valor igual al recargo de mora. A pesar de que se produzca un retraso en el pago, no se devengarán intereses si la solicitud (declaración) carece de fundamento jurídico respecto de más del 30 % de la cuantía solicitada (declarada), o si impide el pago una omisión del sujeto pasivo o de la persona obligada a facilitar datos.

## **V. Razones por las que es necesaria la petición de decisión prejudicial**

- 15 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, habida cuenta del Derecho húngaro y de la práctica de la autoridad tributaria basada en él y, por consiguiente, del Derecho y de la práctica húngaros vigentes en el momento en que la demandante presentó la solicitud, el litigio entre las partes no puede resolverse sin comparar el Derecho aplicable por el juez nacional con el Derecho de la Unión y los principios

generales de la Directiva del IVA, y sin examinar si el Derecho húngaro y la práctica de la autoridad tributaria basada en él se atienen a las exigencias de neutralidad del IVA, de seguridad jurídica, de eficacia y de no discriminación que se derivan del Derecho de la Unión.

- 16 El objeto del presente recurso es la práctica de la autoridad tributaria, derivada del ámbito territorial de la Ley del IVA vigente en el momento de la presentación de la solicitud de la demandante en el año 2019, de no devolver al destinatario de la factura el IVA pagado indebidamente de manera acreditable, a pesar de que ello hubiera podido deducirse de los principios generales. Por lo que respecta a la práctica relativa al derecho [a deducción del impuesto] y al correspondiente derecho a la devolución del IVA pagado indebidamente, la autoridad tributaria interpretó la normativa nacional en el sentido de que la demandante no tenía derecho a la devolución del IVA consignado en las facturas controvertidas, que las partes no discuten que fue abonado, a pesar de que BHA Kft. ingresó el IVA en la Hacienda Pública sin que existiera sospecha de fraude, y considera, además, que en el presente asunto no son aplicables las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos *Porr Építési Kft.* y *Farkas* porque aquí se trata de una operación exenta de IVA, es decir, que no existe el derecho a deducir el impuesto, mientras que en los citados asuntos C-564/15 y C-691/17 se trataba de la emisión de facturas con arreglo al régimen de tributación ordinario en lugar de la emisión correcta con IVA con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo.
- 17 En opinión de la autoridad tributaria, la demandante no tiene derecho a la devolución del impuesto puesto que el lugar de ejecución no estaba situado en el territorio nacional, de modo que tampoco cabe apreciar la existencia de un derecho a deducción que la propia demandante no pretendió ejercer, ya que basó su solicitud en un derecho a devolución sin demostrar, no obstante, que hubiera utilizado el servicio en calidad de sujeto pasivo. Contrariamente a lo declarado en los asuntos *Porr Építési Kft.* y *Farkas*, no se trata de que las partes tenían que haber aplicado otra forma de tributación aplicable en el Derecho interno (régimen de inversión del sujeto pasivo) en lugar de emitir las facturas con arreglo al régimen de tributación ordinaria, sino de que la factura de la operación económica debería haberse emitido desde el principio como referida a una operación situada fuera del ámbito de aplicación de la Ley del IVA. Según la autoridad tributaria, no cabe deducir de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea el derecho de la demandante a la devolución del impuesto. El presente litigio tiene por objeto la legislación nacional vigente en el período anterior al 1 de enero de 2020 y la práctica jurídica basada en ella con arreglo a las cuales la autoridad tributaria consideró infundada la solicitud de devolución del impuesto de la demandante.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la jurisprudencia comunitaria pertinente y los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación se oponen al Derecho húngaro relativo al período controvertido y a la práctica de la autoridad tributaria basada en él, en

virtud de los cuales cuando el destinatario de una factura recibe una factura con IVA por una operación no sujeta al IVA, no puede hablarse realmente de un derecho a deducción del impuesto, y si también en ese caso es posible dirigirse directamente a la autoridad tributaria para solicitar la devolución cuando se cumple el requisito de que sea imposible o extremadamente difícil reclamar al emisor de la factura por otra vía de Derecho civil el importe correspondiente al IVA en cuestión, en particular teniendo en cuenta que entretanto el emisor de la factura ha sido declarado en liquidación, que la factura no ha podido ser modificada según la declaración del liquidador, que el emisor de la factura no ha reclamado la devolución del impuesto pagado y que la demandante ha incoado un procedimiento civil contra la autoridad tributaria, además de que se ha cumplido el requisito de que no haya controversia sobre el ingreso del IVA en la Hacienda Pública y de que no existan sospechas de fraude.

- 19 El órgano jurisdiccional remitente considera que es necesario determinar si, en el caso de autos, [al tratarse de] una prestación de servicios fuera del territorio nacional, es decir, de una operación no comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley del IVA, se vulneran los principios de neutralidad fiscal y de efectividad cuando la autoridad tributaria deniega la devolución del IVA pagado indebidamente sin comprobar previamente si los emisores de la factura están en condiciones de restituir al destinatario de los servicios el IVA indebidamente facturado, ya que dichos principios exigen que, cuando al destinatario de los servicios le resulte imposible o extremadamente difícil recuperar del prestador de servicios el IVA facturado indebidamente, en particular en caso de insolvencia del prestador de servicios, el destinatario de los servicios pueda solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente pregunta también si, en caso de que el destinatario de la factura tenga derecho a presentar directamente ante la autoridad tributaria una solicitud de devolución, puede hacerlo conforme a las normas generales y si, al proceder a la devolución, la autoridad tributaria está obligada a pagar intereses de demora, y, de ser así, a partir de qué fecha han de calcularse, y si los plazos de tramitación pertinentes han de incluirse también en el cómputo.
- 21 [omissis]
- 22 [omissis]
- 23 [omissis]
- 24 [omissis] [consideraciones procesales de Derecho interno]

Budapest, 25 de mayo de 2021.

[omissis]

[omissis] [firmas]