

Asunto C-643/20**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:**

30 de noviembre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Veszprémi Törvényszék (Tribunal General de Veszprém, Hungría)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de noviembre de 2020

Parte demandante:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Parte demandada:

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

Objeto del litigio en el procedimiento principal

Procedimiento contencioso-administrativo en materia tributaria.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En primer lugar, la interpretación del artículo 90, apartados 1 y 2, 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, «IVA» o «impuesto»)], a la luz de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia y de los principios de efectividad y equivalencia, con el fin de que se determine, en particular, el momento en el que los Estados miembros pueden fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción relativo a la devolución del IVA correspondiente a créditos que son, con carácter definitivo, incobrables.

En segundo lugar, la interpretación de los artículos 90, apartados 1 y 2, y 273 de la Directiva 2006/112, a la luz de esa misma jurisprudencia y de los principios de

efectividad, equivalencia y neutralidad del IVA, con el fin de que se determine, en particular, si dicha jurisprudencia y principios se oponen a la práctica de un Estado miembro consistente en que: i) por un lado, se espera de los sujetos pasivos que realicen las operaciones de cobro establecidas como requisitos para la devolución del IVA correspondiente a créditos que son, con carácter definitivo, incobrables; ii) por otro lado, en caso de impago por parte del destinatario del servicio, la sociedad prestadora del mismo debe interrumpir inmediatamente la prestación, so pena de no recuperar el IVA correspondiente a los créditos que son, con carácter definitivo, incobrables.

En tercer lugar, la interpretación de los artículos 90, apartados 1 y 2, y 273 de la Directiva 2006/112, así como de los artículos 15 a 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, a la luz de la jurisprudencia y de los principios antes mencionados, con el fin de que se determine concretamente si esa jurisprudencia y principios se oponen al anterior conjunto de requisitos que fue establecido, en relación con la devolución del IVA, a raíz del auto del Tribunal de Justicia *Porr Építési Kft.* (C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901) y sin base legal alguna, y del que los sujetos pasivos no tenían conocimiento.

Base jurídica: Artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Deben interpretarse el artículo 90, apartados 1 y 2, 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», (teniendo especialmente en cuenta la sentencia *Enzo Di Maura* [C-246/16] y el auto *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), así como los principios fundamentales del Derecho de la Unión de efectividad y equivalencia, en el sentido de que los Estados miembros no pueden fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción relativo a la devolución del IVA correspondiente a los créditos definitivamente incobrables en un momento anterior a aquel en el que el crédito en el que se basa el IVA que haya de devolverse adquiere la condición de incobrable?
- 2) ¿Deben interpretarse los artículos 90, apartados 1 y 2, y 273 de la Directiva del IVA (teniendo especialmente en cuenta la sentencia *Enzo Di Maura* [C-246/16] y el auto *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), así como los principios fundamentales del Derecho de la Unión de efectividad y equivalencia, [además d]el principio de neutralidad del impuesto, en el sentido de que se oponen a la práctica de un Estado miembro consistente en que, en el contexto de la devolución del IVA correspondiente a un crédito definitivamente incobrable, se espera del sujeto pasivo que, aparte de hacer valer tal crédito en el procedimiento de liquidación, lleve a cabo otros actos para obtener el cobro, como requisito para que pueda devolverse el IVA?

- 3) ¿Deben interpretarse los artículos 90, apartados 1 y 2, y 273 de la Directiva del IVA (teniendo especialmente en cuenta la sentencia Enzo Di Maura [C-246/16] y el auto Porr Építési Kft. [C-292/19]), así como los principios fundamentales del Derecho de la Unión de efectividad y equivalencia, [además d]el principio de neutralidad del impuesto, en el sentido de que [se oponen] a la práctica de un Estado miembro consistente en que, en caso de impago, la empresa que presta el servicio debe interrumpir inmediatamente tal prestación, pues si no lo hace y continúa prestando el servicio tampoco podrá solicitar la devolución del IVA correspondiente a los créditos definitivamente incobrables, a pesar de que estos créditos adquieran esta condición en un momento posterior?
- 4) ¿Deben interpretarse los artículos 90, apartados 1 y 2, y 273 de la Directiva del IVA y los artículos 15 a 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (teniendo especialmente en cuenta la sentencia Enzo Di Maura [C-246/16] y el auto Porr Építési Kft. [C-292/19]), así como los principios fundamentales del Derecho de la Unión de efectividad y equivalencia, [además d]el principio de neutralidad del impuesto, en el sentido de que [tales disposiciones y principios se oponen] a que, con posterioridad al auto Porr Építési Kft, las autoridades de un Estado miembro encargadas de velar por el cumplimiento del Derecho hayan establecido, sin base legal alguna, los requisitos señalados en las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, siendo así que tal conjunto de requisitos no era obvio para el sujeto pasivo antes de que los créditos adquirieran, con carácter definitivo, la condición de incobrables?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

- Artículos 15 a 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO 2012, C 326, p. 391).
- Artículos 90, apartados 1 y 2, y 273 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).
- Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular: sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901); sentencia de 21 de junio de 2020, SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464); sentencia de 5 de junio de 2014, Kone y otros (C-557/12, EU:C:2014:1317); sentencia de 15 de mayo de 2014, Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), y sentencia de 28 de marzo de 2019, Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Asunto FGSZ (C-507/20, pendiente ante el Tribunal de Justicia).

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

- Artículo 4, apartado 3, letra b), y artículo 164, apartados 1, 2, 2a, y 3, de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «antigua Ley de Procedimiento General Tributario»).
- Artículo 1, artículo 6, apartado 3, letra b), artículo 65, apartado 1, artículo 196, apartados 1 a 6, artículo 202, apartados 1 y 2, artículo 209, apartado 1, y artículo 271, apartados 2 y 7, 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»).
- Artículos 137 y 139, apartados 1 y 2, de la az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria; en lo sucesivo, «Ley de la Administración Tributaria»).
- Artículos 55, apartados 1 y 2, 56, 58, apartado 1 y 77, apartados 1 a 10, de la 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»).
- Artículo 78, apartado 1, del az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (Decreto Gubernamental n.º 465, de 28 de diciembre de 2017, por el que se aprueban normas de desarrollo del procedimiento administrativo en materia tributaria; en lo sucesivo, «Reglamento de procedimiento tributario»).
- Artículo 4, apartado 23, de la a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Ley LXXXI de 1996, relativa al impuesto de sociedades y al impuesto sobre los dividendos; en lo sucesivo, «Ley sobre el impuesto de sociedades»).
- Artículo 3, apartado 4, número 10, de la a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Ley C de 2000, de contabilidad).

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es miembro y representante de una agrupación de sujetos pasivos a efectos del IVA (en lo sucesivo, «agrupación de sujetos pasivos»). El grupo Energott, como operador destacado en el sector energético húngaro, presta servicios públicos a la población (por ejemplo, suministros de agua potable y de agua caliente, producción de electricidad, calefacción urbana y servicios de saneamiento y municipales). Es miembro del grupo, entre otras sociedades mercantiles, la empresa D-ÉG Zrt., que constituye una sociedad vinculada en el sentido del artículo 4, apartado 23, de la Ley sobre el impuesto de sociedades.

- 2 Gran parte de los socios comerciales de la demandante son sociedades directa o indirectamente de titularidad municipal, a las que el grupo Energott prestaba los servicios previstos en una normativa que no permitía que se interrumpiera su prestación en caso de impago. La agrupación de sujetos pasivos demandante emitió las facturas correspondientes a los servicios prestados entre abril de 2007 y diciembre de 2016 con cargo a siete deudoras que, en el período de realización del hecho imponible, disponían de un número fiscal válido y no estaban incursas en procedimiento alguno de quiebra, liquidación o disolución judicial.
- 3 Las deudoras no pagaron las facturas y, entretanto, se declaró la disolución de dos de ellas, una quedó disuelta judicialmente, y otras tres, concretamente Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű y D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt. se vieron incursas en sendos procedimientos de liquidación. Pese a que en los procedimientos de liquidación se comunicaron, en todos los casos, los créditos frente a estas últimas tres sociedades que aún no habían sido satisfechos, gran parte de ellos no fueron cobrados, o lo fueron solo en una mínima parte, debido a la insuficiencia de recursos, adquiriendo así, con carácter definitivo, la condición de incobrables.
- 4 La demandante liquidó y declaró el impuesto adeudado en los períodos de liquidación que correspondían en función de las fechas de las facturas que acreditaban la prestación de los servicios. Las declaraciones presentadas obran en poder de la Administración tributaria.
- 5 Sobre la base del artículo 196 de la Ley de Procedimiento General Tributario, el 31 de diciembre de 2019 la demandante presentó ante la Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága (Dirección de Hacienda y Aduanas de la Provincia de Fejér, Hungría; en lo sucesivo, autoridad tributaria de primer grado) una solicitud de devolución de la suma de 76 565 379 forintos correspondiente al IVA abonado anteriormente y que figuraba en las facturas emitidas en relación con los créditos que habían adquirido la condición de incobrables, y de pago de los intereses que se hubieran devengado. La sociedad fundamentó su solicitud en la sentencia del Tribunal de Justicia Di Maura (C-246/16) y en el auto Porr Építési Kft. (C-292/19). Solicitó igualmente la liquidación de oficio de intereses sobre el IVA que hubiera de recuperarse, en la medida en que la fecha de vencimiento para el abono del mismo fuera anterior a la del abono efectivo de su importe.
- 6 Mediante resolución de 13 de febrero de 2020, la autoridad tributaria de primer grado estimó parcialmente dicha solicitud. Declaró, en los fundamentos de Derecho de su resolución, que el plazo de la prescripción quinquenal había expirado el 31 de diciembre de 2018.
- 7 Según esos fundamentos, la prescripción se rige por las disposiciones de la Ley de Procedimiento General Tributario vigente en el momento en que se inicia su cómputo. El plazo de prescripción del derecho a liquidar el IVA empieza a correr a partir del momento en que se presenta la declaración del impuesto (a falta de tal

presentación, desde que vence el plazo para declarar), en función de la fecha de cada factura o, en el caso de declaraciones rectificativas por diferencias en favor del sujeto pasivo, a partir de la presentación de tales declaraciones.

- 8 Las fechas de las facturas a las que se refiere la resolución de primer grado datan del período comprendido entre abril de 2007 y noviembre de 2013, por lo que la declaración (mensual) del IVA que incluye la factura más reciente se presentó (o debió presentarse) en diciembre de 2013, prescribiendo el 31 de diciembre de 2018. Con respecto a las declaraciones relativas a tales facturas, el sujeto pasivo no presentó declaraciones que las rectificaran de las que se derivara una rebaja en sus obligaciones tributarias, por lo que no se modificó el término del plazo de prescripción. La devolución del IVA puede solicitarse por la cantidad respecto de la que no haya prescrito el derecho a la liquidación del impuesto a fecha de 24 de octubre de 2019, día en que se dictó el auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Porr Építési Kft.* De este modo, la autoridad tributaria de primer grado declaró que el derecho a liquidar el impuesto había prescrito por un importe total de IVA de 73 208 755 forintos, que figura en el anexo de su resolución.
- 9 Asimismo, en lo que atañe a una factura con un IVA por importe de 2 882 736 forintos, la autoridad tributaria de primer grado declaró que, para cobrar esa factura, el sujeto pasivo no había hecho valer adecuadamente su derecho, por lo que su solicitud respecto de esa cantidad también fue denegada.
- 10 La autoridad tributaria de primer grado examinó en cuanto al fondo las facturas respecto de las que no había prescrito el derecho a liquidar el impuesto y constató que el IVA de tales facturas resultaba, con carácter definitivo, incobrable. No obstante, invocando el artículo 1 de la Ley de Procedimiento General Tributario, dicha autoridad declaró, por lo que respecta a las facturas emitidas con cargo a *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* y a *D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.*, que el sujeto pasivo no había acreditado que hubiera adoptado todas las medidas necesarias para la recuperación o el cobro de sus créditos, de modo que no había hecho valer adecuadamente su derecho y, en consecuencia, también desestimó la solicitud del sujeto pasivo en relación con la devolución de 3 356 625 forintos en concepto de IVA.
- 11 Sin embargo, la autoridad tributaria de primer grado declaró que el sujeto pasivo tenía derecho a la devolución de 473 889 forintos de IVA, correspondiente a la factura emitida con cargo a *Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.*
- 12 La demandante interpuso recurso administrativo contra dicha resolución.
- 13 Conociendo de ese recurso administrativo, la autoridad tributaria de segundo grado demandada confirmó la resolución impugnada mediante resolución de 3 de abril de 2020 (en lo sucesivo, «resolución de segundo grado»).
- 14 En la motivación de esta resolución señaló que, según el auto del Tribunal de Justicia dictado en el asunto *Porr Építési Kft.*, un Estado miembro debe permitir la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido cuando el

sujeto pasivo pueda demostrar que el crédito que ostenta frente a la deudora ha adquirido, con carácter definitivo, la condición de incobrable.

- 15 Declaró que la reducción de la base imponible está jurídicamente ligada a la obligación de pago del impuesto que recae sobre el sujeto pasivo, corriendo su misma suerte en lo jurídico, por lo que las disposiciones que regulan las ayudas presupuestarias no son aplicables una vez que ha operado la prescripción.
- 16 La autoridad tributaria de segundo grado se refirió además a lo dispuesto en el artículo 78, apartado 1, del Reglamento de procedimiento tributario, en virtud del cual la Administración tributaria puede llevar a cabo inspecciones dentro del plazo de prescripción del derecho a la liquidación del impuesto. De este modo, dado que ha operado la prescripción, no puede ponerse de manifiesto el alcance de la operación jurídica ni ser objeto de inspección la imposibilidad de cobro de los créditos sobrevenida, la insolvencia o el período del procedimiento de liquidación.
- 17 Respecto de un período prescrito no pueden examinarse los requisitos para la devolución del impuesto, por lo que no se ajusta a Derecho reclamar la devolución del mismo ni mediante solicitud ni a través de una declaración complementaria. Por ello, según la autoridad tributaria de segundo grado, carece de base la alegación del sujeto pasivo de que el plazo de prescripción corre a partir del momento en que el crédito adquiere la condición de incobrable.
- 18 Procede señalar que la autoridad tributaria de primer grado no aplicó las disposiciones de la Ley del IVA que entraron en vigor el 1 de enero de 2020.
- 19 La autoridad tributaria de segundo grado procedió a examinar en cuanto al fondo las facturas a las que no afectaba la prescripción. A este respecto verificó en su examen, en primer lugar, si el sujeto pasivo había acreditado que los créditos habían adquirido, con carácter definitivo, la condición de incobrables. En aquellos casos en los que el sujeto pasivo sí acreditó la imposibilidad del cobro, pero no adoptó todas las medidas que cabía esperar de él para que su socio comercial saldara el crédito o, ante la falta de pago, no resolvió la relación comercial, confiando, sin ningún motivo para ello, en que los créditos se pagarían, la autoridad tributaria de segundo grado confirmó que la autoridad tributaria de primer grado había denegado legítimamente a la demandante la devolución del IVA. Señaló, en este contexto, que el sujeto pasivo no podía repercutir en el presupuesto las consecuencias de no haber adoptado las medidas que cabía esperar.

La autoridad tributaria de segundo grado añadió que el auto del Tribunal de Justicia dictado en el asunto Porr Építési Kft. garantiza al sujeto pasivo la posibilidad de recuperar directamente de la Administración tributaria el IVA pagado indebidamente a la Hacienda Pública. No obstante, en virtud del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, el sujeto pasivo deberá reducir la base imponible conforme a los requisitos establecidos por los Estados miembros, de manera que esa disposición del Derecho de la Unión garantiza al Estado miembro

un margen de apreciación en cuanto a los requisitos y formalidades a los que supedita la reducción de la base imponible. Así pues, la Administración tributaria de un Estado miembro puede examinar si el sujeto pasivo hizo todo lo posible para evitar que su crédito adquiriera, con carácter definitivo, la condición de incobrable. Dado que el sujeto pasivo dio muestras, a este respecto, de un comportamiento pasivo, no puede declararse que en el caso de autos se hayan vulnerado los principios de efectividad, proporcionalidad y neutralidad del impuesto.

- 20 Durante el procedimiento sustanciado ante la autoridad tributaria de segundo grado esta apreció, en relación con facturas impagadas emitidas con cargo a dos socios comerciales de la demandante, que estas facturas no se referían a servicios que pudieran vincularse a la realización de una misión de servicio público, por lo que la demandante no tenía obligación legal alguna de prestarlos, ni tampoco de continuar haciéndolo si su socio comercial no procedía a su pago. Señaló, además, que la demandante no había dirigido requerimientos de pago a sus socios comerciales, pese a que ello era procedente aun en caso de que hubiera existido la obligación legal de prestar el servicio.
- 21 En virtud del a 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [Decreto Gubernamental 112/2012, de 4 de junio de 2012], el Gobierno húngaro designó a Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. como organismo económico de especial relevancia estratégica y le concedió una moratoria temporal en el pago con efectos inmediatos a partir del 29 de junio de 2012. El sujeto pasivo era propietario de Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. desde el 23 de febrero de 2012, por lo que disponía de información sobre su funcionamiento y su situación económica. Además, dado que la deudora había sido su cliente durante años, la demandante tenía pleno conocimiento de que, sistemáticamente, no pagaba la contraprestación de los servicios. Por esta razón el sujeto pasivo podría haber interrumpido la prestación del servicio, ya que antes de la moratoria en el pago no tenía obligación alguna de prestarlo.
- 22 Sin embargo, antes de los procedimientos de liquidación la demandante no había adoptado, con respecto a tales socios comerciales, las medidas que habrían servido para evitar que los créditos adquirieran la condición de incobrables, por lo que la autoridad tributaria de primer grado actuó legítimamente al denegar su solicitud.
- 23 La demandante impugnó tales resoluciones mediante un recurso contencioso-administrativo, en el que solicitó que fueran declaradas ilegales y anuladas.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 24 La demandante alega que el derecho a obtener la devolución del IVA dimana de la imposibilidad sobrevenida de cobrar los créditos —extremo que también confirma el auto del Tribunal de Justicia dictado en el asunto Porr Építési Kft.—, por lo que el plazo de prescripción de tal derecho se inicia, con arreglo a la norma específica del artículo 164, apartado 1, segunda frase, de la Ley de Procedimiento General Tributario, el último día del año en el que los créditos adquieren la condición de

incobrables (el 31 de diciembre de 2019 en el caso de autos), y no desde el momento originario de realización del hecho imponible.

- 25 Según la demandante, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende claramente que, en el momento en que ella presentó su solicitud de devolución del impuesto, Hungría, actuando contrariamente a Derecho, no había traspuesto correctamente en su ordenamiento jurídico el artículo 90 de la Directiva del IVA, ya que había excluido por completo cualquier posibilidad de reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA correspondiente a créditos incobrables, aunque el Tribunal de Justicia no considera aplicable al IVA relativo a tales créditos la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA.
- 26 La demandante parte de la base de que el plazo de prescripción no podía empezar a correr antes del nacimiento del derecho a la devolución del IVA, esto es, antes de que naciera el derecho concreto de la demandante a que se le devolviera el impuesto.
- 27 Añade que, en la sistemática de la Ley de Procedimiento General Tributario, las normas relativas a las ayudas presupuestarias resultan aplicables a la devolución del impuesto basada en el Derecho de la Unión, incluido en lo referente a la prescripción de tal devolución.
- 28 Según la demandante, supeditar dicha devolución a un conjunto de requisitos más estricto que contemplado por esa normativa violaría los principios del Derecho de la Unión de proporcionalidad, neutralidad del impuesto y efectividad.
- 29 La demandante considera que, en el momento en que presentó su solicitud de devolución del IVA, no podía invocar el artículo 77 de la Ley del IVA con el fin de reducir *a posteriori* la base imponible, ya que el Derecho húngaro aún no ofrecía esta posibilidad. Por ello solo podía invocar el Derecho de la Unión para solicitar la devolución del IVA pagado. En consecuencia, tal solicitud de devolución no se basa en las disposiciones de la Ley del IVA, sino directamente en el Derecho de la Unión, a saber, en el artículo 90 de la Directiva del IVA, y se tramita por el procedimiento especial regulado en el artículo 124/C de la antigua Ley de Procedimiento General Tributario y en el artículo 196 de la nueva Ley de Procedimiento General Tributario.
- 30 La demandante coincide con la demandada en que las normas sobre prescripción generalmente aplicables a la devolución del impuesto no se aplican en el procedimiento especial regulado por el artículo 196 de la Ley de Procedimiento General Tributario y, por ello, tampoco el artículo 202, apartado 1, segunda frase, de dicha Ley, que regula la prescripción estableciendo que el plazo de prescripción para reclamar un derecho se computa desde el nacimiento de ese derecho.
- 31 La demandante considera excluido por lógica que su derecho a la devolución del IVA naciera antes de que el crédito que subyace a él adquiriese la condición de

incobrable. Es por ello que la demandante no rebate la posibilidad de que intervenga la prescripción, sino la aplicación que hace de ella la demandada y que infringe las normas de procedimiento invocadas y compromete el efecto útil del Derecho de la Unión.

- 32 La demandante sostiene que el principio que exige que se haga valer adecuadamente un derecho solo puede ser violado, según las normas la Ley de Procedimiento General Tributario, por una operación jurídica que tenga como finalidad eludir las disposiciones de la ley tributaria o de los decretos municipales. En el caso de autos no existe ninguna norma tributaria que la demandante pretendiera desviar de su función social. En su opinión, el conjunto de requisitos establecido para la devolución del IVA es arbitrario y totalmente carente de base legal.
- 33 La demandante afirma que en ningún caso puede imputársele un comportamiento que persiga eludir una ley fiscal, sino todo lo contrario; abonó el IVA de conformidad con de la ley fiscal aplicable, inclusive el correspondiente a facturas emitidas por prestaciones de servicios que posteriormente no fueron pagadas.
- 34 La demandante califica de errónea la práctica de la demandada consistente en que, a efectos de la devolución del IVA, examina unos requisitos que no se basan ni en las normas generales de la Ley de Procedimiento General Tributario ni en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia.
- 35 La demandante considera que, en el marco del examen en cuanto al fondo de los requisitos para la devolución del IVA correspondiente a las facturas de que se trata, únicamente puede tomarse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y las normas generales de la Ley de Procedimiento General Tributario relativas a la devolución del impuesto, y no las disposiciones de la Ley del IVA que entraron en vigor el 1 de enero de 2020.
- 36 La demandante se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto SCT d.d para sostener que, en el caso de autos, su actuación fue más allá de lo que, según el Tribunal de Justicia, cabe esperar para obtener el cobro, puesto que comunicó sus créditos en el procedimiento de liquidación, si bien estos no fueron satisfechos (o solo lo fueron en una mínima parte).
- 37 En su escrito de contestación, la demandada solicita que se desestime el recurso contencioso-administrativo y que se mantenga el criterio jurídico expuesto en los fundamentos de Derecho de la resolución impugnada.
- 38 La demandada señala que el plazo de prescripción general de cinco años computado desde que se realiza el hecho imponible designa un momento conocido por las partes, fijado de antemano y que incentiva tanto la ejecución de la prestación conforme a lo dispuesto en el contrato como la adopción de medidas dirigidas al cobro de la contrapartida, sin que los acontecimientos sobrevenidos posteriormente influyan en la obligación tributaria, ni favoreciendo ni perjudicando al sujeto pasivo.

- 39 Tal como ha alegado la demandante, en el procedimiento ante la Administración tributaria demandada esta última solo examina la exigencia de que se haga valer adecuadamente un derecho en la medida en que ello sirva a los fines del artículo 273 de la Directiva del IVA. Para garantizar la correcta recaudación del IVA es indispensable que el sujeto pasivo, que actúa como recaudador del impuesto, adopte en tiempo útil las medidas adecuadas a tal fin y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 40 El órgano jurisdiccional remitente considera que no puede resolver el litigio entre las partes sin la interpretación del Derecho de la Unión, concretamente del artículo 90, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA.
- 41 El derecho de la demandante a la devolución del impuesto dimana del artículo 90 de la Directiva del IVA, como fuente de Derecho de la Unión, que el legislador húngaro no ha transpuesto correctamente en el ordenamiento jurídico interno. Del artículo 90 de la Directiva del IVA y de la jurisprudencia elaborada por el Tribunal de Justicia en relación con él resulta que el legislador húngaro debió posibilitar la devolución del IVA correspondiente a créditos incobrables.
- 42 También la demandante ha planteado la necesidad de una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, invocando al respecto el principio de efectividad que, en su opinión, se opone a que la Administración considere iniciado el plazo de prescripción del derecho a la devolución del IVA en un momento en el que ese derecho aún no ha nacido.
- 43 También el principio de equivalencia presenta relevancia en el caso de autos, dado que la Administración tributaria nacional aplica a las pretensiones de devolución del IVA basadas en el Derecho de la Unión un régimen más estricto que el correspondiente a otras devoluciones del impuesto.
- 44 La demandante ha señalado igualmente que la respuesta a la cuestión de la prescripción es necesaria, pero que por sí sola es insuficiente, ya que la resolución de la demandada desestimó una parte de la solicitud de la demandante basándose en requisitos adicionales relativos a la exigencia de que haga valer adecuadamente su derecho.
- 45 El Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas sentencias que el artículo 90 de la Directiva del IVA tiene efecto directo, es decir, que los justiciables pueden invocarlo libremente ante los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros en defensa de sus derechos.
- 46 Por lo tanto, la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto no pretende que el Tribunal de Justicia interprete de las normas de prescripción húngaras, sino que examine la aplicación del artículo 90 de la Directiva del IVA a la luz de dos principios del Derecho de la Unión, a saber, ii) el principio de efectividad, y ii) el

principio de equivalencia. Si bien el Tribunal de Justicia aún no ha tenido ocasión de examinar la articulación entre el régimen nacional de la prescripción y los derechos basados en el Derecho de la Unión por lo que respecta a los créditos incobrables, sí se ha pronunciado en el caso de otros derechos conferidos por el Derecho de la Unión.

- 47 En el presente litigio surge la cuestión de si, con fundamento en la institución húngara de la prescripción, cabe denegar a la demandante la reducción *a posteriori* de su base imponible en virtud del artículo 90 de la Directiva del IVA y, por ende, del impuesto adeudado, basándose en que, según la práctica de la Administración tributaria, el plazo de prescripción se inicia cuando los sujetos pasivos aún no pueden siquiera prever la imposibilidad del cobro de sus créditos y el derecho a la devolución que de ella se deriva. El tribunal remitente considera pertinente para resolver el litigio que se dilucide si, a falta de normativa nacional, la práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro permite establecer *a posteriori* unos requisitos formales que han de cumplirse para ejercer el derecho a la reducción de la base imponible del IVA, esto es, establecer un conjunto de requisitos que permiten acreditar ese derecho.
- 48 Según la demandante, esta cuestión aún no ha sido abordada por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia. El asunto FGSZ, actualmente pendiente ante él, tiene por objeto los principios fundamentales de proporcionalidad, neutralidad del impuesto y efectividad, pero difiere del caso de autos en los antecedentes de hecho, en la medida en que en ese asunto no se examina el conjunto de requisitos ligados a la exigencia de que se haga valer adecuadamente un derecho, por lo que tampoco puede estar referido al principio de equivalencia.