CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. YVES BOT
presentadas el 26 de mayo de 2011 [1]

1. El impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), en virtud del sistema común establecido por el Derecho de la Unión, es un impuesto sobre el consumo percibido en cada fase del proceso de producción o de distribución y que debe ser soportado en su integridad por el consumidor final.

2. Con el objeto de permitir a los operadores económicos, que garantizan el cobro de sus clientes al mismo tiempo que reciben el precio de sus productos o de sus servicios, no soportar la carga del impuesto, el sistema común del IVA prevé un mecanismo de deducción destinado a garantizar la «neutralidad» del impuesto respecto a dichos operadores.

3. Los operadores económicos denominados «sujetos pasivos» están, pues, autorizados para deducir del impuesto que han cobrado a sus clientes y que adeudan al Estado miembro el IVA soportado por ellos por la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el ejercicio de su actividad profesional.

4. El presente recurso por incumplimiento versa sobre las disposiciones del sistema común del IVA aplicables cuando los derechos a deducción del sujeto pasivo son superiores al importe del impuesto por él devengado.

5. En virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, [2] 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.

6. La República de Hungría considera que, en virtud de esta disposición, tenía derecho a limitar la devolución a la parte del IVA que ha sido efectivamente pagada por el sujeto pasivo. Al considerar que dicha disposición no confiere tal posibilidad a los Estados miembros, la Comisión Europea interpuso el presente recurso por incumplimiento.

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

7. En las presentes conclusiones expondré los motivos por los que, a mi juicio, el presente recurso es fundado.

I. Marco normativo

A. *Derecho de la Unión*

8. Sostendré, a diferencia de cuanto la Comisión alega en sus escritos, que la limitación prevista por el Derecho húngaro no es contraria al principio de neutralidad, en que se basa el sistema común del IVA. No obstante, expondré que, como esta institución ha afirmado igualmente, el artículo 183 de la Directiva 2006/112, interpretado a la luz de otras disposiciones de la misma relativas al derecho a deducción, limita claramente la facultad a los Estados miembros en la alternativa de devolver el excedente o de trasladarlo al período impositivo siguiente, y ello sin hacer distinción entre el impuesto pagado y el simplemente adeudado.

9. Así pues, un Estado miembro no podría limitar la devolución del excedente a la parte del IVA que ha sido efectivamente pagada por el sujeto pasivo sin rebasar el margen de apreciación de que dispone en virtud de la Directiva 2006/112.

10. Según el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, [3] el principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de la cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

11. El título VI de la Directiva 2006/112, titulado «Devengo y exigibilidad del impuesto», comprende en particular las disposiciones siguientes:

3 — Directiva de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

«*Artículo 62*

Se considerarán:

1) "devengo del impuesto" el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) "exigibilidad del impuesto" el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

[…]

Artículo 63

El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

[…]

Artículo 65

En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

Artículo 66

No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

c) en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

[…]»

12. El título X de la Directiva 2006/112 está dedicado a las deducciones. Su capítulo 1, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», comprende en particular los artículos 167 y 168, que tienen el siguiente tenor:

«*Artículo 167*

El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

Artículo 168

En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) 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;

[...]»

13. El capítulo 4 del título X de la Directiva 2006/112 trata de las condiciones para ejercer el derecho a deducir. Comprende, entre otros, los artículos siguientes:

«*Artículo 178*

Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[…]

Artículo 179

La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

[…]

Artículo 183

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.»

14. El capítulo 5 del título X de la Directiva 2006/112 lleva por título «Regularización de las deducciones». Establece, en sus artículos 184 y 185:

«*Artículo 184*

La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

Artículo 185

1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

15. Las obligaciones de los sujetos pasivos relativas al pago del IVA se enuncian en el título XI de la Directiva 2006/112, que contiene en particular los artículos siguientes:

«*Artículo 206*

Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.

[…]

Artículo 250

1. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar […]

Artículo 252

1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo.

2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses.

No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.»

B. *Normativa nacional*

16. El artículo 55, apartado 1, de la Ley CXXVII de 2007 del IVA, [4] dispone:

«La producción del hecho en virtud del cual se cumpla objetivamente la operación generadora del impuesto (en lo sucesivo, "realización") dará lugar a la exigibilidad del impuesto.»

17. A tenor del artículo 56 de la Ley húngara del IVA, «el impuesto devengado se determinará en el momento de la realización, a menos que esta ley disponga otra cosa».

18. El artículo 119, apartado 1, de la citada Ley establece:

«A menos que la ley establezca otra cosa, el derecho a deducción del impuesto nacerá cuando deba calcularse la cuota del impuesto devengado correspondiente al impuesto soportado (artículo 120).»

19. El artículo 131 de la Ley húngara del IVA dispone:

«1. El sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en el territorio nacional podrá deducir de la cuota total del impuesto por él devengado en un periodo impositivo la cuota del impuesto soportado deducible que haya nacido durante el mismo periodo impositivo o bien durante uno o varios períodos anteriores.

2. Si la diferencia calculada de conformidad con el apartado 1 es negativa, el sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en el territorio nacional podrá

a) considerar esta diferencia, durante el periodo impositivo siguiente, como una partida que reduce la cuota total del impuesto por él devengado de conformidad con el apartado 1 respecto a ese periodo impositivo, o

b) solicitar la devolución de la diferencia a las autoridades tributarias del Estado según las condiciones y modalidades definidas en el artículo 186.»

20. El artículo 186 de esta Ley tiene el siguiente tenor:

«1. La devolución del importe de la diferencia negativa calculada de conformidad con el artículo 131, apartado 1 –corregido conforme al apartado 2– podrá solicitarse, como muy pronto, a partir de la expiración del plazo fijado en la Ley XCII de 2003 [sobre el régimen de la tributación], [5] si

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (en lo sucesivo, «Ley húngara del IVA»).

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény.

a) el sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en el territorio nacional presenta tal solicitud ante las autoridades tributarias en el momento en que presenta su declaración de conformidad con el artículo 184;

[…]

2. Si el sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en el territorio nacional, al proceder conforme al apartado 1, letra a), no paga de inmediato, antes de la expiración del plazo mencionado en el apartado 1, el importe, que contendrá asimismo un impuesto, correspondiente a la operación constitutiva de la base jurídica de la repercusión del impuesto, si dicha deuda no se extingue de otro modo antes de tal fecha, deberá deducirse el importe total de la cuota del impuesto soportado deducible correspondiente a dicha operación del importe, expresado en valor absoluto, de la diferencia negativa calculada de conformidad con el artículo 131, apartado 1, hasta la cuantía máxima de dicho importe.

3. El artículo 131, apartado 2, letra a), se aplicará a la cantidad que reduzca, en virtud del apartado 2, el importe expresado en valor absoluto de la diferencia negativa calculada de conformidad con el artículo 131, apartado 1, en una cuantía máxima de dicho importe.

[...]»

21. Del artículo 37, apartado 1, de la Ley XCII de 2003 sobre el régimen de tributación se desprende que el vencimiento se corresponderá con el plazo de pago del impuesto:

«El impuesto deberá ser pagado en la fecha indicada en el anexo de la Ley o en la propia Ley (vencimiento) […].»

22. A tenor del anexo II, parte I, punto 2, letra a), de la citada Ley:

«El sujeto pasivo obligado al pago del [IVA] abonará el importe neto adeudado del [IVA]

— en caso de declaraciones tributarias mensuales, antes del día 20 del mes siguiente al mes en curso;

— en caso de declaraciones tributarias trimestrales, antes del día 20 del mes siguiente al trimestre;

— en caso de declaraciones tributarias anuales, antes del 25 de febrero del año siguiente al año fiscal,

y podrá solicitar la devolución del mismo a partir de esa misma fecha.»

II. Procedimiento y pretensiones de las partes

23. El 21 de marzo de 2007, la Comisión remitió a la República de Hungría un escrito de requerimiento y, después, el 8 de octubre de 2009, un dictamen motivado, en los que exponía a dicho Estado miembro los motivos por los que consideraba que la normativa de éste era contraria al artículo 183 de la Directiva 2006/112. Además, en dichas escritos, la exhortaba a ajustarse a dicha disposición.

24. Dado que la República de Hungría, que niega esta apreciación, no se atuvo a tal exhortación, la Comisión, mediante escrito de 20 de mayo de 2010, interpuso el presente recurso, en el que solicitó al Tribunal de Justicia que:

«1. declare que la República de Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a la Directiva 2006/112 […]

— al obligar a los sujetos pasivos cuya declaración del impuesto correspondiente a un período impositivo determinado arroje un "excedente", en el sentido del artículo 183 de dicha Directiva, a trasladar dicho excedente o una parte del mismo al período impositivo siguiente siempre que el sujeto pasivo no haya pagado al proveedor el importe íntegro de la adquisición en cuestión,

— al dar lugar a que, debido a dicha obligación, determinados sujetos pasivos en cuya declaración del impuesto figure regularmente un "excedente" puedan verse obligados a trasladar tal excedente en más de una ocasión al período impositivo siguiente.

2. condene en costas a la República de Hungría.»

25. La República de Hungría ha solicitado la desestimación del recurso de la Comisión y la condena en costas de ésta.

III. Alegaciones de las partes

A. *Comisión*

26. La Comisión señala que el artículo 186, apartado 2, de la Ley húngara del IVA excluye la devolución del importe en la medida en que el IVA soportado procede de operaciones cuya contrapartida, IVA incluido, no ha sido abonada todavía y sin que la obligación de pago se haya extinguido de otro modo. Sostiene que esta limitación es contraria al Derecho de la Unión.

27. En primer lugar, a su juicio, dicha limitación no respeta el principio de neutralidad fiscal tal como ha sido interpretado y concretado por el Tribunal de Justicia. Pues bien, el artículo 183 de la Directiva 2006/112, en particular la expresión «de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas», debe ser interpretado a la luz de este principio, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y según el cual el mecanismo de deducción está dirigido a liberar por completo al empresario de la carga del IVA devengado o soportado en el marco de todas sus actividades económicas.

28. La Comisión alega que, según los artículos 62 y 63 de la citada Directiva, el IVA repercutido se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, con independencia del pago de la contraprestación por la operación de que se trate. Así pues, un proveedor de bienes o de servicios está obligado a abonar el IVA al Tesoro Público aun cuando no le hayan pagado todavía sus clientes antes de la expiración del período impositivo. Dado que, en tal situación, el artículo 186, apartado 2, de la Ley húngara del IVA impide al cliente solicitar la devolución del IVA correspondiente a la operación de que se trate, enriquece al Tesoro Público hasta el pago de la operación y desequilibra el sistema del IVA.

29. La exclusión de la devolución del excedente del IVA deducible impone una carga a los operadores afectados. Por una parte, el aplazamiento del pago por el Estado del crédito del sujeto pasivo que solicita la devolución disminuye temporalmente el valor de los bienes de que dispone dicho sujeto pasivo, lo cual reduce sus posibilidades de beneficio y su liquidez y aumenta, pues, su riesgo comercial. Por otra parte, al reducir la liquidez de que dispone el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios, la no devolución del excedente del IVA aumenta simultáneamente el riesgo de que este adquirente o beneficiario no pueda pagar –o solamente pueda hacerlo con demora– los bienes o servicios que le han sido entregados. Así, esta exclusión incrementa igualmente el riesgo comercial del proveedor de bienes o del prestador de servicios y tiene también como consecuencia reducir la probabilidad de que se produzca la condición para la obtención de la devolución.

30. Aun cuando el sistema del IVA establecido por la Directiva 2006/112 impone cargas diferentes a los sujetos pasivos, en particular la obligación de pagar el IVA soportado al Estado con independencia del pago de la contraprestación de la operación de que se trate por el cliente, de suerte que el principio de neutralidad fiscal se realiza en ese sistema con ciertas restricciones, dichas restricciones deben ser interpretadas de forma restrictiva. En su sentencia de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia,[6] el Tribunal de Justicia declaró en particular que los Estados miembros no pueden en particular fijar modalidades de devolución del excedente del IVA que hagan

6 — Asunto C-78/00, Rec. p. I-8195.

recaer sobre el sujeto pasivo, en todo o en parte, la carga del IVA.

31. Según la Comisión el artículo 183 de la Directiva 2006/112 prevé solamente que los Estados miembros pueden establecer las normas procesales que regulen esta devolución para que tales normas se inserten correctamente en los diferentes regímenes reglamentarios de procedimiento administrativo. En cambio, este artículo no permite restringir dicho reembolso mediante condiciones relativas al fondo. Tal restricción es contraria al objetivo de dicho artículo, entraña divergencias de regulación injustificadas entre los Estados miembros y vulnera el principio de neutralidad fiscal. Ahora bien, la normativa nacional controvertida no establece normas formales, sino que pretende fijar los límites materiales a la devolución del IVA.

32. En segundo lugar, la Comisión expone que dicha normativa nacional es además incompatible con el artículo 183 de la Directiva 2006/112 porque no contiene ninguna limitación temporal relativa al traslado del excedente al período impositivo siguiente.

33. A su juicio, del tenor de este artículo se desprende que el excedente debe devolverse como muy tarde durante el segundo período impositivo siguiente a su nacimiento. En cambio, según la legislación nacional controvertida, es posible que el sujeto pasivo deba trasladar varias veces el excedente del IVA, en particular cuando se trata de un sujeto pasivo que efectúa operaciones cuyo importe del IVA soportado deducible supera de ordinario la cuota del IVA repercutido. Tal es el caso en particular de los sujetos pasivos que desempeñan primordialmente actividades de exportación, en virtud de los artículos 146, apartado 1, letra a), y 169, letra b), de la Directiva 2006/112.

34. La legislación nacional controvertida tampoco garantiza que el sujeto pasivo recupere efectivamente el excedente del IVA. Si el sujeto pasivo pone fin a sus actividades como consecuencia de su insolvencia sin haber pagado todas sus compras, el excedente del IVA correspondiente a las compras impagadas quedará finalmente en manos del Estado.

B. *República de Hungría*

35. La República de Hungría sostiene que la condición prevista en su normativa, según la cual sólo el impuesto efectivamente pagado puede constituir el objeto de una devolución, no vulnera ni el principio de neutralidad fiscal ni el artículo 183 de la Directiva 2006/112, que atribuye claramente a los Estados miembros la competencia para definir las condiciones de devolución.

36. En primer lugar, la República de Hungría alega que esta condición no constituye una carga para el sujeto pasivo contraria al principio de neutralidad fiscal.

37. En efecto, por «carga del IVA» ha de entenderse únicamente una carga definitiva, a saber, una situación en la que el sujeto pasivo debe soportar el IVA sin derecho a deducción. El hecho de soportar provisionalmente la carga del IVA constituye solamente una carga de financiación o de tesorería, que no afecta más que temporalmente a la situación financiera del operador de que se trate y que no es contraria al principio de neutralidad fiscal.

38. La República de Hungría subraya a este respecto que el sistema común del IVA, al prever, en los artículos 62 y 63 de la Directiva 2006/112, que el IVA se hace exigible tras la realización de la operación con independencia del pago de la contraprestación, o incluso que la devolución de un excedente del IVA soportado deducible tendrá lugar, como muy pronto, tras la expiración del período impositivo de que se trate, exige a los sujetos pasivos soportar de forma transitoria la cuota del impuesto.

39. Por consiguiente, la condición litigiosa determina únicamente el momento en que se abre la posibilidad de devolución sin poner en entredicho esta última.

40. Además, esta condición no hace recaer el riesgo financiero sobre el sujeto pasivo, dado que éste no ha pagado todavía su deuda. En realidad, la carga es soportada únicamente por el vendedor, pero ésta se desprende de las normas del Derecho de la Unión, en particular de los artículos 62 y 63 de la Directiva 2006/112. Al ser esta carga compatible con el principio de neutralidad fiscal, no puede considerarse inadmisible la supuesta carga derivada de la normativa nacional controvertida para el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios.

41. La condición de pago, establecida en el artículo 186, apartado 2, de la Ley húngara del IVA para obtener la devolución de un excedente del IVA, pretende neutralizar la ventaja de que se beneficia el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios, que podría, a falta de tal condición, pagar a sus proveedores gracias al impuesto devuelto por el Estado y se encontraría en una situación más ventajosa que un sujeto pasivo que ha pagado a sus proveedores antes de la devolución del excedente del IVA. En cambio, según la concepción de la Comisión, el Estado soportaría inicialmente la deuda fiscal derivada de la operación y concedería un préstamo gratuito a los sujetos pasivos, en particular si el período impositivo del proveedor de los servicios es más largo que el del beneficiario.

42. El artículo 186, apartado 2, de la Ley húngara del IVA está dirigido a evitar que un sujeto pasivo pueda beneficiarse de la posibilidad de obtener la devolución del impuesto que grava una operación que no ha pagado, e incluso que quizá no pague nunca, para mejorar su situación de tesorería. Si el proveedor de bienes o el prestador de servicios no ha pagado el IVA al que está sujeto, ya porque lo ha declarado en el curso de otro período impositivo, ya porque, con carácter más general, no puede pagar el impuesto que le corresponde a

su vencimiento, el derecho de reembolso del adquirente es, en realidad, un préstamo del Estado que grava el presupuesto de éste.

43. En segundo lugar, la República de Hungría sostiene que la interpretación que hace la Comisión del principio de neutralidad fiscal restringe de forma injustificada el margen de apreciación concedido a los Estados miembros por el artículo 183 de la Directiva 2006/112. Según este Estado miembro, admitir que toda norma en materia de IVA que afecte de cualquier manera a la situación financiera, a la tesorería o a las decisiones comerciales de las empresas vulnera el principio de neutralidad fiscal acabaría por privar de efecto al artículo 183 de la Directiva 2006/112.

44. Por otro lado, la República de Hungría alega que su normativa no es comparable a la controvertida en el asunto Comisión/Italia, antes citado, en la medida en que la normativa húngara no cuestiona la posibilidad de que un sujeto pasivo recupere el importe total del IVA mediante un pago en metálico y en un plazo razonable, si se ha fijado un plazo razonable para el pago de la operación. Además, al emplear, en el apartado 34 de esta sentencia, la expresión «en un plazo razonable», el Tribunal de Justicia reconoció que los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación en cuanto atañe a la fijación del plazo de devolución. Por consiguiente, las normas nacionales en materia de devolución pueden necesariamente hacer recaer temporalmente la carga de financiación sobre el sujeto pasivo sin que se vulnere el principio de neutralidad fiscal.

45. En cuanto atañe a la falta de limitación temporal del traslado del excedente del IVA al período impositivo siguiente, la República de Hungría alega que ni el texto ni la exposición de motivos de la Directiva 2006/112 indican que el excedente del IVA sólo pueda trasladarse una única vez.

46. Además, el cumplimiento de la condición establecida en la normativa nacional litigiosa para obtener la devolución depende de la propia decisión del sujeto pasivo de que se trate. Cuando ha pagado el bien o la prestación de servicios, ya no se plantea la cuestión del traslado a un período impositivo posterior.

47. Por último, la República de Hungría subraya que, en la práctica comercial, un aplazamiento del pago de 90 a 120 días puede considerarse normal. En estas circunstancias, el traslado reiterado de la devolución sólo puede afectar a los sujetos pasivos que presenten una declaración mensual. En efecto, los sujetos pasivos que efectúen una declaración trimestral habrán pagado probablemente, en su mayor parte, durante el período impositivo siguiente, el precio y el IVA que grava sus operaciones por las que soporta el impuesto, de modo que la devolución ya no queda excluida en virtud del artículo 186, apartado 2, de la Ley húngara del IVA.

IV. Apreciación

48. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la legislación húngara vulnera la Directiva 2006/112 porque, por un lado, la devolución de un excedente del IVA está supeditada a la condición de que el impuesto haya sido efectivamente pagado y, por otro lado, en virtud de dicha condición, la devolución del excedente correspondiente a la parte del IVA no pagado todavía puede aplazarse indefinidamente y no sólo al período siguiente.

49. Con carácter preliminar, ha de señalarse que la segunda imputación formulada por la Comisión no es más que la consecuencia de la aplicación de la condición prevista en la normativa húngara controvertida, que es mencionada en la primera imputación. La legalidad del traslado de la devolución de la parte del IVA no ingresado todavía hasta que éste haya sido pagado por el sujeto pasivo y, por tanto, en su caso, más allá del período impositivo siguiente, depende así de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la condición establecida por la República de Hungría, según la cual sólo el IVA pagado puede dar lugar a devolución.

50. Por consiguiente, la cuestión que ha de abordarse en el marco del presente recurso versa sobre si un Estado miembro tiene derecho a limitar la devolución de un excedente del IVA a la parte del impuesto que ya ha sido abonada por el sujeto pasivo.

51. La República de Hungría sostiene que la facultad de establecer tal condición le es conferida por el artículo 183 de la Directiva 2006/112, el cual prevé que, en caso de excedente del IVA, los Estados miembros podrán trasladarlo al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

52. Se trata pues de determinar si la expresión «de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas», contenida en el artículo 183 de la Directiva 2006/112, confiere a un Estado miembro la facultad de limitar la devolución del excedente del IVA a la parte del impuesto que ha sido abonada por el sujeto pasivo.

53. La Comisión sostiene que esta disposición no permite a un Estado miembro establecer tal condición porque sería contraria, por un lado, al principio de neutralidad del sistema común del IVA para los sujetos pasivos y, por otro lado, al sentido y al alcance de la citada disposición.

54. No me convence el argumento de la Comisión basado en el principio de neutralidad fiscal. En cambio, me adhiero a su tesis relativa al sentido y al alcance del artículo 183 de la Directiva 2006/112.

1. *El principio de neutralidad fiscal*

55. A diferencia de la Comisión, no estoy convencido de que la limitación de la devolución de un excedente del IVA a la parte del impuesto que haya sido pagada por el sujeto pasivo sea realmente contraria al principio de neutralidad del IVA, el cual, como recuerda esta institución, constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA. [7]

56. Este principio tiene un doble contenido. En primer lugar, exige que los operadores económicos que se encuentran en una situación comparable, así como los bienes y servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma idéntica desde el punto de vista del IVA, para evitar cualquier distorsión de la competencia. Desde este punto de vista, el principio de neutralidad fiscal constituye una expresión, en el ámbito del IVA, del principio general de igualdad de trato. [8]

57. En segundo lugar, el principio de neutralidad fiscal implica que el sujeto pasivo quede liberado íntegramente del IVA que ha gravado los bienes y servicios que ha adquirido para el ejercicio de sus actividades imponibles. [9] Este principio es llevado a la práctica, en el sistema común del IVA, por el régimen de deducción cuyo alcance ha sido interpretado a la vista de dicho principio.

58. Así, de conformidad con la jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone, por un lado, a que el régimen de deducción tenga por efecto que el importe del IVA que adeude el interesado a la administración supere el del impuesto que haya cobrado o que le adeuden sus clientes. [10] Por otro lado, se opone a una medida nacional que grave al sujeto pasivo con el coste del IVA que haya soportado en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo. [11] Dicho con otras palabras, el principio de neutralidad fiscal requiere que las normas en materia de deducción permitan eliminar totalmente el impuesto que el sujeto pasivo haya soportado para la producción de sus bienes o de sus servicios gravados. Se trata de evitar, a fin de cuentas, que el sujeto pasivo tenga que soportar un remanente del impuesto.

59. No obstante, no encuentro en la jurisprudencia ningún precedente en el que el Tribunal de Justicia haya declarado que el principio de neutralidad se opone a que el sujeto pasivo

7 — Véanse en particular las sentencias de 5 de marzo de 2009, J D Wetherspoon (C-302/07, Rec. p. I-1467), apartados 34 y 57; de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski (C-438/09, Rec. p. I-4009), apartado 37.

8 — Véanse las sentencias NCC Construction Danmark, antes citada, apartado 44, y de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, Rec. p. I-831), apartado 66 y jurisprudencia citada.

9 — Sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357), apartado 34 y jurisprudencia citada.

10 — Sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartado 28, y J D Wetherspoon, antes citada, apartado 34 y jurisprudencia citada.

11 — Sentencia de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), apartado 35 y jurisprudencia citada.

anticipe el IVA y soporte así de forma provisional la carga de tesorería que tal anticipo entraña.

60. La sentencia Comisión/Italia, antes citada, invocada por la Comisión, no permite, a mi juicio, deducir tal principio. En efecto, en esta sentencia, el Tribunal de Justicia abordó la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la devolución del excedente del IVA de que se beneficiaba un determinado número de sujetos pasivos en el año 1992 debía efectuarse mediante la entrega de títulos de deuda del Estado emitidos a partir del 1 de enero de 1994 y que vencían cinco o diez años después de su emisión.

61. Es en este contexto en el que el Tribunal de Justicia declaró que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, [12] las modalidades que fijen no pueden ser tales que lesionen el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA, de suerte que deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte del tal excedente del IVA. Dedujo que lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente y que, en cualquier caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo. [13]

62. Así pues, en la sentencia Comisión/Italia, antes citada, el Tribunal de Justicia se limitó a condenar las modalidades de devolución controvertidas debido a que no constituían un pago en metálico en un plazo razonable. [14]

63. Por otro lado, al examinar el sistema general del sistema común del IVA, ha de señalarse, como subraya el Gobierno húngaro, que se exige al sujeto pasivo anticipar dicho impuesto, no sólo el que grava los bienes y servicios que adquiere para el ejercicio de sus actividades imponibles, sino también, en una cierta medida, el que adeuda al Tesoro Público.

64. En efecto, como se ha señalado, en virtud del sistema común, el IVA se percibe en cada fase del circuito de producción o de distribución, de suerte que el sujeto pasivo debe, en principio, pagar el IVA a sus acreedores para, a continuación, deducirlo del IVA que adeude al Tesoro Público.

12 — Las disposiciones aplicables en lo relativo a la devolución de un excedente del IVA eran las contenidas en el artículo 18, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), cuyo tenor ha reproducido el artículo 183 de la Directiva 2006/112.

13 — Sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartados 33 y 34.

14 — *Ibidem,* apartado 36.

65. Asimismo, en virtud de los artículos 63, 206 y 250 de la Directiva 2006/112, el sujeto pasivo adeudará, en el momento de la presentación de cada declaración del IVA, no sólo el impuesto que haya cobrado efectivamente a sus clientes, sino también el que éstos le adeuden todavía por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que ya haya efectuado. En efecto, en virtud de este artículo 63, recuérdese, el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúan la entrega de bienes o la prestación de servicios.

66. En la medida en que, en la mayoría de los casos, la deuda de los sujetos pasivos frente al Tesoro Público supera el importe de sus derechos a deducción, los sujetos pasivos pueden, pues, verse obligados a soportar la carga de tesorería correspondiente a la parte del IVA que se ha hecho exigible y que no han cobrado todavía.

67. Por otra parte, si en virtud de la opción prevista en el artículo 183 de la Directiva 2006/112, un Estado miembro decidiera trasladar el excedente del IVA al período impositivo siguiente cuya duración, en virtud del artículo 252 de la misma Directiva, puede ser de hasta un año, el sujeto pasivo debería esperar durante todo este período a la devolución no sólo del impuesto que adeuda todavía, sino también del que ya ha pagado.

68. En tal caso, el sujeto pasivo debería anticipar el pago del IVA y soportar la carga de tesorería que dicho anticipo implica y, en función de la duración del período impositivo fijado por el Estado miembro, el peso de esa carga para las finanzas del sujeto pasivo podría ser superior al causado por la normativa húngara, que prevé la devolución sin traslado del impuesto ya pagado.

69. Por último, la Comisión subraya que, si el sujeto pasivo pusiera fin a sus actividades como consecuencia de su insolvencia sin haber pagado todas sus compras, el excedente del IVA correspondiente a las compras no pagadas quedaría finalmente en manos del Estado.

70. Tampoco creo que esta consecuencia sea contraria al principio de neutralidad fiscal. Este principio no se opone a que el Estado se enriquezca, sino a que el IVA soportado por el sujeto pasivo en el ejercicio de sus actividades gravadas queda, a fin de cuentas, a su cargo. Pues bien, tal no es el caso en cuanto que el sujeto pasivo no ha abonado el IVA.

71. El perjuicio, en caso de insolvencia del sujeto pasivo, es soportado principalmente por sus proveedores, los cuales, en virtud del sistema común del IVA, están obligados a pagar al Estado el impuesto exigible aun cuando no lo hayan cobrado. No obstante, el hecho de que el proveedor de un sujeto pasivo que haya puesto fin a sus actividades como consecuencia de su insolvencia sea deudor frente al Tesoro Público de un impuesto que no podrá cobrar se desprende de la aplicación del sistema común del IVA, y en particular de los artículos 63, 206 y 250 de la Directiva 2006/112. Además, este supuesto está

expresamente previsto en el artículo 185 de la Directiva 2006/112, que trata de la posibilidad de que el Estado miembro proceda a regularizaciones en caso de operaciones total o parcialmente impagadas.

72. Por tanto, a la vista del conjunto de estas consideraciones tropiezo con dificultades para adherirme a la alegación de la Comisión según la cual la normativa húngara, al obligar al sujeto pasivo a anticipar el pago del impuesto soportado, es contraria al principio de neutralidad fiscal.

73. Ciertamente, como se verá en la segunda parte de este análisis, las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a la devolución de un excedente del IVA no autorizaban a la República de Hungría, a mi juicio, a establecer la condición litigiosa.

74. Sin embargo, no son las modalidades concretas de aplicación del derecho a deducción las que deben determinar las implicaciones exactas del principio de neutralidad fiscal. Al contrario, es este principio el que, en caso de silencio o de insuficiencia del tenor de la Directiva 2006/112, debe guiar su interpretación.

75. En el presente asunto, no es el principio de neutralidad fiscal lo que, a mi juicio, se opone a la normativa controvertida, sino las disposiciones de la Directiva 2006/112 y, en particular, el artículo 183 de la misma.

2. *Sentido y alcance del artículo 183 de la Directiva 2006/112*

76. La alegación de la República de Hungría, según la cual el artículo 183 de la Directiva 2006/112 la autoriza a establecer la condición litigiosa tropieza, a mi juicio, en primer lugar, con el tenor de esta disposición. El artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, recuérdese, dispone que «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».

77. Al examinar esta disposición, se comprueba, por un lado, que este texto sólo da a los Estados miembros dos posibilidades, a saber, bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente, bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades que les corresponda determinar.

78. Ha de señalarse, por otro lado, que la expresión «de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas» sólo afecta a las modalidades de devolución, y no a la determinación del importe de las deducciones. Este análisis se da también en las lenguas en que se adoptó el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva,

cuyo tenor reproduce el artículo 183 de la Directiva 2006/112. [15]

79. Las modalidades que corresponde a los Estados miembros establecer, a la vista del tenor del artículo 183 de la Directiva 2006/112, sólo versan, pues, sobre las condiciones prácticas de devolución del excedente y no sobre la determinación del importe del mismo. Puede tratarse, por ejemplo, del plazo fijado a la administración tributaria para proceder a esta devolución, [16] o de medidas destinadas a prevenir los riesgos de fraude, [17] o incluso de la fijación de un plazo de prescripción. [18]

80. Sin embargo, la expresión «de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas» difícilmente puede ser interpretada en el sentido de que permita a los Estados miembros añadir una tercera posibilidad a la alternativa prevista en el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, que prevería sólo devolver el IVA efectivamente pagado.

81. Este análisis contiene varios elementos de confirmación en la Directiva 2006/112.

82. En primer lugar, el artículo 183, párrafo segundo, de la misma prevé, en efecto, que los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante. De dicha disposición cabe deducir *sensu contrario* que el legislador comunitario no quiso conferir a los Estados miembros la facultad de limitar la devolución al IVA pagado.

15 — Véanse las versiones en lengua alemana («Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten»); inglesa («Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period»); italiana («Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite»), y neerlandesa («Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling»).

16 — Véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Italia, antes citada, apartados 32 a 34, y de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129), apartado 17.

17 — En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no se opone a medidas que permiten a las autoridades fiscales nacionales retener, con carácter cautelar, importes de IVA reembolsables cuando haya sospechas de fraude fiscal o cuando dichas autoridades invoquen un crédito del IVA que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que este último impugne (apartados 41 y 44).

18 — En la sentencia de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Rec. p. I-623), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no se opone a la normativa de un Estado miembro que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado (apartado 22).

83. Ya se ha señalado, en efecto, que el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 tiene por objeto el supuesto de que el importe de las deducciones supere el del IVA sin prever que estos derechos a deducción deban reducir el IVA exigible no pagado todavía. Pues bien, en el artículo 168 de esta Directiva se señala expresamente que el derecho a deducción por el sujeto pasivo del impuesto soportado versa no sólo sobre el IVA que ha pagado, sino también sobre el IVA adeudado.

84. Encuentro otro elemento de confirmación en las disposiciones de la Directiva 2006/112 que tratan específicamente la regularización de las deducciones. En particular, el artículo 185 de la misma trata precisamente la situación de las operaciones total o parcialmente impagadas.

85. Esta referencia a las operaciones impagadas en el artículo 185, cuando no se ha formulado ninguna reserva en lo que atañe al artículo 183 de la Directiva 2006/112, demuestra, al contrario, que el legislador comunitario no quiso permitir a los Estados miembros que excluyeran la devolución del impuesto cuando éste no ha sido efectivamente pagado.

86. Ciertamente, esta interpretación puede tener como consecuencia, como alega la República de Hungría, que se obligue a un Estado miembro a proporcionar gratuitamente liquidez a un sujeto pasivo, cuando los derechos a deducción de éste están constituidos por un impuesto que no ha pagado todavía. Esta consecuencia puede parecer ilógica a la vista de la norma según la cual los sujetos pasivos adeudan al Tesoro Público el IVA simplemente exigible, que puede obligar a los operadores económicos a anticipar el IVA que no han cobrado todavía.

87. Así mismo, puede tener el efecto de crear una situación de desigualdad entre los operadores económicos en función de su capacidad para obtener aplazamientos de pago de sus proveedores de bienes o servicios, lo cual podría depender de su importancia económica.

88. No obstante, no creo que estas alegaciones de la República de Hungría justifiquen mantener una interpretación distinta del artículo 183 de la Directiva 2006/112.

89. En efecto, ya se ha declarado que los Estados miembros están obligados a aplicar el régimen común del IVA aunque lo consideren mejorable. En efecto, de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, [19] apartados 55 y 56, se desprende que, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella. [20]

90. Por ello, a mi juicio, la Comisión sostiene acertadamente que el artículo 183 de la Directiva 2006/112 no autoriza a un

19 — Asunto C-338/98, Rec. p. I-8265.

20 — Sentencia de 6 de octubre de 2005, Comisión/Francia (C-243/03, Rec. p. I-8411), apartado 35.

Estado miembro a limitar la devolución del excedente del IVA al impuesto efectivamente pagado. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que el presente recurso por incumplimiento es fundado.

91. Si el Tribunal de Justicia comparte esta posición, la República de Hungría deberá cargar con las costas del presente procedimiento en virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

V. Conclusión

92. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare fundado el presente recurso por incumplimiento en la medida en que la Comisión Europea reprocha a la República de Hungría no haber cumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido:

   — al obligar a los sujetos pasivos cuya declaración del impuesto correspondiente a un período impositivo determinado arroje un «excedente», en el sentido del artículo 183 de la Directiva 2006/112, a trasladar dicho excedente o una parte del mismo al período impositivo siguiente siempre que el sujeto pasivo no haya pagado al proveedor el importe íntegro de la adquisición en cuestión,

   — al dar lugar a que, debido a dicha obligación, determinados sujetos pasivos en cuya declaración del impuesto figure regularmente un «excedente» puedan verse obligados a trasladar tal excedente en más de una ocasión al período impositivo siguiente.

2) Condene en costas a la República de Hungría.