

Asunto C-274/10

Comisión Europea

contra

República de Hungría

«Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción — Condiciones de ejercicio — Artículo 183 — Normativa nacional que no permite la devolución del excedente del IVA en la medida en que éste excede la cuota del impuesto soportado resultante de las operaciones aún no pagadas»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Devolución del excedente

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 183)

Incumple las obligaciones que le incumben con arreglo a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, un Estado miembro que obliga 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, con la consecuencia de 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.

En efecto, según el sistema establecido por la Directiva 2006/112, la exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido, así como el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción son, en principio, independientes del hecho de que la contrapartida adeudada por una operación, incluido el impuesto sobre el valor añadido, se haya pagado o no. Además, según esta misma Directiva, el nacimiento del derecho a deducción únicamente está supeditado sólo en determinados casos particulares expresamente previstos en dicha Directiva al requisito de que ya se haya pagado la contrapartida adeudada por la operación de la que resulta el impuesto deducible. A excepción de estos casos particulares, el derecho a deducción existe independientemente de dicho requisito. Ahora bien, el hecho de supeditar el reembolso de un excedente del impuesto sobre el valor añadido deducible al citado requisito, que constituye de este modo la etapa siguiente al nacimiento del referido derecho, puede tener los mismos efectos sobre el derecho a deducción que la aplicación de la misma condición en el momento de nacimiento de dicho derecho. Por lo tanto, puede comprometer el efecto útil del derecho a deducción. Por consiguiente, el pago de la contrapartida adeudada por la operación de que proceda el impuesto sobre el valor añadido deducible no puede constituir una modalidad, en el sentido del artículo 183 de la Directiva 2006/112, que los Estados miembros pueden establecer para la devolución del excedente del impuesto deducible.

(véanse los apartados 48, 52, 53 y 56 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 28 de julio de 2011 (*)

«Incumplimiento de Estado – Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Condiciones de ejercicio – Artículo 183 – Normativa nacional que no permite la devolución del excedente del IVA en la medida en que éste excede la cuota del impuesto soportado resultante de las operaciones aún no pagadas»

En el asunto C-274/10,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 1 de junio de 2010,

Comisión Europea, representada por los Sres. D. Triantafyllou y B. Simon y por la Sra. K. Talabér-Ritz, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República de Hungría, representada por el Sr. M. Fehér, la Sra. K. Szíjjártó y el Sr. G. Koós, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. K. Magony, szakértő,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de abril de 2011;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de mayo de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la

República de Hungría ha incumplido 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 (DO L 347, p. 1):

- 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.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

2 A tenor del artículo 62 de la Directiva 2006/112:

«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.»

3 El artículo 63 de dicha Directiva prevé que 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.

4 El artículo 66 de la referida Directiva establece:

«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;

[...].»

5 El artículo 90 de la Directiva 2006/112 dispone:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

6 A tenor del artículo 167 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 1, titulado

«Nacimiento y alcance del derecho a deducir», del título X, de dicha Directiva, titulado «Deducciones», «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

7 Mediante la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112 (DO L 189, p. 1), a la que ha de adaptarse la normativa interna hasta el 31 de diciembre de 2012 a más tardar, se introdujo en la Directiva 2006/112 un artículo 167 *bis*, cuyo apartado 1 tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo [impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, “IVA”] únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que éste le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.»

8 El artículo 168 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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;

[...].»

9 El artículo 178 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 4, titulado «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», del título X de dicha Directiva, establece:

«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;

[...].»

10 El artículo 179 de la referida Directiva prevé:

«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.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

11 A tenor del artículo 183 de la Directiva 2006/112, que está redactado en términos sustancialmente idénticos a los del 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).

«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.»

12 El artículo 184 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 5, titulado «Regularización de las deducciones», del título X de dicha Directiva, precisa:

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

13 A tenor del artículo 185, que figura en el mismo capítulo de la citada Directiva:

«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.»

Normativa nacional

14 El artículo 55, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Ley CXXVII del IVA de 2007; *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.); en lo sucesivo, «Ley del IVA»], dispone:

«La realización 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.»

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

16 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).»

17 El artículo 131 de la Ley 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 período impositivo la cuota del impuesto soportado deducible que haya nacido durante el mismo período 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 período impositivo siguiente, como una partida que reduce la cuota total del impuesto por él devengado de conformidad con el apartado 1 respecto a ese período 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.»

18 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 (az adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. törvény)], si

- 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 [...].»

19 Del artículo 37, apartado 1, de la Ley XCII de 2003 sobre el régimen de tributación, que tiene el siguiente tenor, se desprende que el vencimiento coincidirá 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) [...].»

20 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.»

Procedimiento administrativo previo

21 Al considerar que la normativa nacional, que obliga a los sujetos pasivos a trasladar un excedente en el sentido del artículo 183 de la Directiva 2006/112 al período impositivo siguiente, es contraria a la referida Directiva en la medida en que dicho excedente comprende un importe de IVA soportado resultante de operaciones cuya contrapartida no ha sido abonada todavía, la Comisión decidió abrir el procedimiento previsto en el artículo 226 CE y el 21 de marzo de 2007 remitió a la República de Hungría un escrito de requerimiento.

22 El referido Estado miembro respondió a dicho requerimiento mediante escrito de 30 de mayo de 2007, en el que negaba toda infracción del Derecho de la Unión.

23 Habida cuenta de que, tras dicha respuesta, la Comisión seguía considerando que la República de Hungría no cumplía las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112, emitió, el 8 de octubre de 2009, un dictamen motivado en el que instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses a partir de su recepción.

24 Al haber respondido la República de Hungría a dicho dictamen motivado mediante escrito de 16 de diciembre de 2009 invocando una falta de infracción del Derecho de la Unión, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

25 La Comisión sostiene que el artículo 186, apartado 2, de la Ley del IVA es contrario al Derecho de la Unión al excluir la devolución del excedente del IVA soportado deducible del IVA repercutido en la medida en que el IVA soportado resulta de operaciones cuya contrapartida, IVA incluido, no ha sido abonada todavía.

26 La Comisión alega que, según los artículos 62 y 63 de la Directiva 2006/112, 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 contrapartida 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 del IVA impide al cliente solicitar la devolución del IVA correspondiente a la operación de que se trate, desequilibra el sistema del IVA.

27 Dicha exclusión de la devolución del excedente del IVA deducible impone una carga a los operadores afectados, puesto que 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, en particular, su liquidez.

28 Además, la Comisión destaca que la normativa nacional de que se trata no establece ninguna limitación en el tiempo en lo que respecta al traslado del excedente del IVA. Por lo tanto, es posible que el sujeto pasivo haya de trasladar tal excedente en varias ocasiones. Ahora bien, del tenor del artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 resulta que un excedente deberá ser reembolsado a más tardar en el segundo período imposible después de su nacimiento.

29 La Comisión sostiene asimismo que dicho artículo prevé solamente que los Estados miembros pueden establecer las normas de procedimiento que regulen esta devolución del excedente del IVA deducible para que tales normas se inserten correctamente en los diferentes regímenes normativos que regulan el procedimiento administrativo. En cambio, este artículo no permite restringir dicho reembolso mediante requisitos materiales. Ahora bien, la normativa nacional controvertida no establece normas formales, sino que fija los límites materiales a la devolución del IVA.

30 La República de Hungría considera que el requisito previsto en el artículo 186, apartado 2, de la Ley del IVA para la obtención del reembolso de un excedente del IVA deducible, a saber, el pago de la contrapartida adeudada por la operación de la que resulte el IVA deducible, 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 dicha devolución.

31 Dicho Estado miembro alega que el aplazamiento del reembolso del excedente del IVA deducible resultante del artículo 186, apartado 2, de la Ley del IVA no supone carga alguna para el sujeto pasivo contraria al principio de neutralidad fiscal. 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. Por el contrario, el hecho de soportar provisionalmente la carga del IVA constituye solamente una carga de financiación o de tesorería, que sólo afecta temporalmente a la situación financiera del operador de que se trate y que no es contraria al principio de neutralidad fiscal. La República de Hungría subraya a este respecto que el sistema común del IVA exige a los sujetos pasivos soportar de forma transitoria la cuota de dicho impuesto.

32 Además, el requisito impuesto para el reembolso en cuestión 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 que la supuesta carga derivada de la normativa nacional controvertida sea inadmisibles para el adquirente de los bienes o el destinatario.

33 La referida normativa tiene por objeto neutralizar la ventaja de que dispone el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios, que podría beneficiarse del reembolso del impuesto que grava una transacción que no ha dado lugar a un pago, o que tal vez no sea nunca objeto de pago, para mejorar su situación de tesorería y, en particular, para pagar a sus proveedores. En cambio, según la concepción de la Comisión, el Estado concedería un préstamo gratuito a los sujetos pasivos a cargo de sus presupuestos, en particular, si el período impositivo del proveedor es más largo que el del adquirente.

34 Además, la interpretación del principio de neutralidad fiscal que hace la Comisión restringiría de forma injustificada el margen de apreciación concedido a los Estados miembros por el artículo 183 de la Directiva 2006/112 y privaría de sentido a dicho artículo.

35 Asimismo, la República de Hungría alega que su normativa 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 tal plazo para el pago de la operación. El Tribunal de Justicia ha reconocido que los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación en cuanto atañe a la fijación del plazo de devolución del excedente del IVA deducible.

36 Por lo que respecta 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 al período impositivo siguiente. Además, el cumplimiento de la condición de pago establecida en la normativa nacional controvertida depende de la propia decisión del sujeto pasivo de que se trate.

Apreciación del Tribunal de Justicia

37 La Comisión imputa, fundamentalmente, a la República de Hungría haber excedido los límites de la libertad de que disponen los Estados miembros en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112, al establecer que el reembolso queda excluido en la medida en que el sujeto pasivo no haya abonado aún la contrapartida, IVA incluido, adeudada por la operación que da lugar al IVA deducible.

38 Dicho artículo 183 establece que cuando, durante un período impositivo, la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado, 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.

39 Del propio tenor de dicho artículo, en particular de la expresión «de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas», resulta que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA (véanse las sentencias de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, Rec. p. I-8195, apartado 32; de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 17, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Rec. p. I-0000, apartados 33 y 64).

40 No obstante, esta circunstancia no permite deducir que el artículo 183 de la Directiva 2006/112 deba interpretarse en el sentido de que las modalidades de devolución del excedente del IVA establecidas por los Estados miembros estén exentas de todo control en virtud del Derecho de la Unión (véanse, en ese sentido, las sentencias de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rec. p. I-0000, apartado 15, y Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 28).

41 En efecto, es preciso examinar si el artículo 183 de la Directiva 2006/112, interpretado en relación con el contexto y los principios generales que rigen en el ámbito del IVA, contiene reglas específicas que deban respetar los Estados miembros al aplicar el derecho a la devolución del excedente del IVA (véase la sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 30).

42 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que según reiterada jurisprudencia el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Comisión/Italia, apartado 28; Sosnowska, apartado 14, y Enel Maritsa Iztok 3, apartado 31).

43 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el referido derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépít, C-392/09, Rec. p. I-0000, apartado 34, y Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 32).

44 En segundo lugar, procede recordar que la propia existencia del derecho a deducción se regula en los artículos 167 a 172 de la Directiva 2006/112, que figuran en el capítulo titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los artículos 178 a 183 de dicha Directiva se refieren únicamente a las modalidades de ejercicio de dicho derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, C-338/98, Rec. p. I-8265, apartado 71, y de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Rec. p. I-5583, apartado 30).

45 En cuanto a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112, de prever que el excedente del IVA se traslade al período impositivo siguiente o sea devuelto, el Tribunal de Justicia ha precisado que las modalidades establecidas por los Estados miembros a este respecto no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Italia, apartados 33 y 34; Sosnowska, apartado 17, y Enel Maritsa Iztok 3, apartados 33 y 64).

46 Por lo que respecta, en tercer lugar, a la importancia dada al pago de las operaciones de las que resulta el IVA deducible en el sistema establecido por la Directiva 2006/112, procede señalar que, en virtud del artículo 63 de dicha Directiva, el IVA se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, es decir, en el momento de realizarse la operación de que se trate, independientemente de si la contrapartida adeudada por dicha operación ha sido pagada. Por lo tanto, el IVA se debe al Tesoro Público por el suministrador de un bien o el prestatario de servicios aunque aún no haya recibido de su cliente el pago correspondiente a la operación realizada.

47 Del mismo modo, el artículo 167 de la Directiva 2006/112 dispone que el derecho a deducción nace en el momento en que el impuesto deducible se hace exigible, lo que es el caso, en virtud del referido artículo 63, en el momento de realizarse la operación, independientemente de si se ha producido el pago de la contrapartida adeudada por dicha operación. Además, se indica expresamente en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva, que el derecho a deducir el impuesto soportado de que se beneficia el sujeto pasivo no afecta únicamente al IVA pagado, sino también al IVA adeudado. Asimismo, se desprende del tenor del artículo 179 de la referida Directiva que el derecho a deducción se ejerce, en principio, por imputación sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción en el curso del mismo período impositivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 41).

48 De ello resulta que, según el sistema establecido por la Directiva 2006/112, la exigibilidad del IVA, así como el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción son, en principio, independientes del hecho de que la contrapartida adeudada, IVA incluido, por una operación se

haya pagado o no.

49 Dicho análisis se ve corroborado por otras disposiciones de la referida Directiva, según las cuales el pago efectivo de la contrapartida únicamente puede incidir en la exigibilidad o la deducibilidad del IVA en circunstancias particulares expresamente contempladas en la referida Directiva.

50 De este modo, el artículo 66, letra b), de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros disponer, no obstante lo dispuesto en el artículo 63, que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, en el momento del cobro del precio. Ahora bien, la República de Hungría no ha alegado haber hecho uso de esta posibilidad.

51 Por otra parte, el artículo 66, letra b), de la Directiva 2006/112 ha sido completado, durante el año 2010, es decir, después de la interposición del presente recurso, mediante la inserción en dicha Directiva de un artículo 167 *bis*, según el cual los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al referido artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el impuesto correspondiente a los bienes que éste le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.

52 De una lectura del conjunto de dichas disposiciones resulta que, según la Directiva 2006/112, el nacimiento del derecho a deducción únicamente está supeditado sólo en determinados casos particulares expresamente previstos en dicha Directiva al requisito de que ya se haya pagado la contrapartida adeudada por la operación de la que resulta el IVA deducible. A excepción de estos casos particulares, el derecho a deducción existe independientemente de dicho requisito. Ahora bien, el hecho de supeditar el reembolso de un excedente del IVA deducible al citado requisito, que constituye de este modo la etapa siguiente al nacimiento del referido derecho, puede tener los mismos efectos sobre el derecho a deducción que la aplicación de la misma condición en el momento de nacimiento de dicho derecho. Por lo tanto, puede comprometer el efecto útil del derecho a deducción.

53 Por consiguiente, el pago de la contrapartida adeudada por la operación de que proceda el IVA deducible no puede constituir una modalidad, en el sentido del artículo 183 de la Directiva 2006/112, que los Estados miembros pueden establecer para la devolución del excedente del IVA deducible.

54 De cuanto antecede se desprende que el artículo 183 de la Directiva 2006/112 no permite a los Estados miembros establecer, para el ejercicio del derecho a la devolución de un excedente del IVA deducible, un requisito relativo al pago del importe adeudado por la operación de que se trate. De este modo, al excluir la devolución de un excedente del IVA mientras no se haya pagado la contrapartida adeudada, IVA incluido, por la operación de la que proceda el IVA deducible, la República de Hungría ha excedido los límites de la libertad de que disponen los Estados miembros en virtud del referido artículo 183.

55 Además, ha de señalarse que la exclusión de la devolución de tal excedente del IVA conduce a que determinados sujetos pasivos cuya declaración tributaria arroje sistemáticamente excedentes estén obligados a trasladar más de una vez dicho excedente al período impositivo siguiente. A este respecto, procede recordar que el traslado a varios períodos impositivos siguientes al período en el que se ha originado el excedente no es necesariamente incompatible con el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 49). No obstante, habida cuenta de que la normativa nacional de que se trata establece períodos impositivos que van de un mes a un año, puede

conducir a que determinados sujetos pasivos no obtengan, por el traslado reiterado de un excedente, su devolución en un plazo razonable.

56 Por consiguiente, procede señalar que la República de Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de 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 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.

Costas

57 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la República de Hungría, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1) La República de Hungría ha incumplido 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) Condenar en costas a la República de Hungría.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.