

Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. GERARD HOGAN

presentadas el 11 de septiembre de 2019(1)

Asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18

Sole-Mizo Zrt.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría)]

y

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szekszárd, Hungría)]

«Petición de decisión prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Incumplimiento de Estado — Responsabilidad de los Estados miembros — Derecho a la plena reparación o derecho a una reparación adecuada — Cálculo del interés adeudado para resarcir los daños y perjuicios — Principios de efectividad y equivalencia — Ámbito de aplicación»

1. Las presentes peticiones de decisión prejudicial planteadas, respectivamente, por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría) y por el Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szekszárd, Hungría), se refieren al alcance del derecho de los ciudadanos a ser compensados por el incumplimiento, por parte de un Estado miembro, de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión.

2. Las peticiones de decisión prejudicial se han planteado en el marco de sendos procedimientos que oponían a Sole-Mizo Zrt. (asunto C?13/18) y a Dalmadi Mez?gazdasági Zrt. (asunto C?126/18) contra la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»). Se refieren a la legalidad de una práctica nacional del Gobierno húngaro, consistente en compensar a los sujetos pasivos del IVA por la aplicación de una condición establecida en el Derecho nacional que posteriormente fue declarada contraria al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia. Tal como me propongo explicar, en algunos aspectos dicha práctica va más allá de lo que exige el Derecho de la Unión, mientras que en otros no llega a cumplir con sus exigencias.

3. No obstante, antes de examinar las cuestiones planteadas, es necesario señalar las disposiciones pertinentes tanto del Derecho de la Unión como del Derecho nacional.

I. Derecho de la Unión

A. Directiva 2006/112

4. El artículo 183 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), dispone lo siguiente:

«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.»

B. Derecho nacional

1. Normas relativas al procedimiento de devolución del IVA

5. La általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Ley CXXIII de 2011, por la que se modifica con fines de armonización la Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido, y por la que se regula el procedimiento especial de devolución del impuesto; en lo sucesivo, «Ley de modificación») contiene las siguientes disposiciones:

«Artículo 1

1. Los importes por los cuales el sujeto pasivo no pudiese hacer valer, en la última declaración del IVA que estuviese obligado a presentar antes de la entrada en vigor de la presente Ley («devolución»), su derecho a la devolución con arreglo al artículo 186, apartados 2 a 4, de la általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley del IVA)], derogados por la presente Ley —solo por el importe que el sujeto pasivo haya declarado como impuesto sobre adquisiciones impagadas— podrán ser objeto de una solicitud de devolución que deberá ser presentada por el sujeto pasivo ante las autoridades tributarias, a más tardar, el 20 de octubre de 2011, en el impreso previsto al efecto; independientemente de dicho plazo, el sujeto pasivo podrá computar dichos importes, en la declaración correspondiente al régimen al que esté sujeto, como concepto que reduce su cuota del impuesto, o bien podrá ejercer su derecho a la devolución en su declaración. Dicha solicitud

se considerará como declaración a los efectos de las disposiciones de la adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény [Ley XCII de 2003, de procedimiento general tributario]. El plazo para presentar la mencionada solicitud no podrá ser objeto de prórroga.

2. En su solicitud presentada no más tarde del 20 de octubre de 2011, el sujeto pasivo solo podrá instar a las autoridades tributarias a efectuar una nueva comprobación de las declaraciones correspondientes a períodos anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley con el fin de revisar las consecuencias jurídicas previamente establecidas, y solo cuando, en resolución firme a raíz de la comprobación anterior, le hubiera sido impuesta una sanción tributaria o intereses de demora con arreglo al artículo 186, apartados 2 a 4, de la [Ley del IVA], derogados mediante la presente Ley, o al artículo 48, apartado 7, de la általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(Ley LXXIV de 1992 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, “antigua Ley del IVA”)]. El sujeto pasivo podrá presentar dicha solicitud aunque no se acoja a las disposiciones del apartado 1 anterior. El plazo establecido para presentar la solicitud es un plazo de prescripción no sujeto a dispensa.

[...]

Artículo 3

El artículo 186, apartados 2 a 4, de la [Ley del IVA], derogados por la presente Ley, y el artículo 48, apartado 7, de la [antigua Ley del IVA] no se aplicarán a los asuntos pendientes en la fecha de entrada en vigor de la presente Ley ni a los que se inicien con posterioridad a dicha fecha.»

2. **Ley de procedimiento general tributario de Hungría**

6. El artículo 37, apartados 4 y 6, de la Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de procedimiento general tributario; en lo sucesivo, «Ley de procedimiento general tributario»), dispone, en su versión inicial, que es la citada por el Gobierno húngaro en sus observaciones y la única aportada al Tribunal de Justicia, (2) lo siguiente:

«4. El vencimiento de las subvenciones presupuestarias adeudadas a un sujeto pasivo se registrará por los anexos de la presente Ley o por una ley específica. Las subvenciones presupuestarias y las devoluciones del IVA reclamadas se pagarán en el plazo de 30 días desde la recepción de la solicitud (declaración), pero no antes de la fecha de vencimiento; dicho plazo se ampliará a 45 días cuando el importe de la devolución del IVA exceda los 500 000 forintos [(HUF)]. [...]

[...]

6. Cuando la Administración tributaria pague fuera de plazo, aplicará un interés a un tipo equivalente al del recargo de demora por cada día de atraso. [...]

7. El artículo 124/C de la Ley de procedimiento general tributario en la versión citada por los órganos jurisdiccionales remitentes, (3) establece:

«1. En caso de que el Alkotmánybíróság [(Tribunal Constitucional, Hungría)], la Kúria [(Tribunal Supremo, Hungría)] o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaren, con efecto retroactivo, que una disposición que establece una obligación tributaria es contraria a la Constitución o a una norma imperativa del Derecho de la Unión o, en el caso de las normativas municipales, a cualquier otra norma jurídica, y siempre que en virtud de dicha resolución el sujeto pasivo tenga derecho a un reembolso con arreglo a lo dispuesto en este artículo, la autoridad tributaria inicial deberá efectuar el reembolso a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento especificado en la resolución correspondiente.

2. El sujeto pasivo podrá presentar su solicitud por escrito dirigida a la autoridad tributaria en el plazo de 180 días desde la publicación de la resolución del Alkotmánybíróság [(Tribunal Constitucional)], de la Kúria [(Tribunal Supremo)] o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; una vez concluido dicho plazo no se podrá solicitar la exención de la ejecución. La autoridad tributaria denegará la solicitud si en la fecha de publicación o de notificación de la resolución correspondiente ha prescrito el derecho a reclamar la reparación.

[...]

6. En caso de que el derecho del sujeto pasivo al reembolso esté fundado, la autoridad tributaria pagará (en la fecha de devolución) un interés sobre el importe del reembolso a un tipo equivalente al tipo básico del banco central, calculado desde la fecha de pago del impuesto hasta la fecha en que haya devenido firme la resolución de reembolso. El reembolso será pagadero en la fecha en que la resolución correspondiente haya devenido firme, y deberá pagarse en el plazo de 30 días desde ese momento. Las disposiciones relativas al pago de subvenciones presupuestarias se aplicarán, *mutatis mutandis*, a los reembolsos regulados en el presente apartado, con excepción del artículo 37, apartado 6.»

8. El artículo 124/D, apartados 1 a 3, de la Ley de procedimiento general tributario, en la versión citada por los órganos jurisdiccionales remitentes, presenta el siguiente tenor:

«1. Salvo disposición en contrario en el presente artículo, las disposiciones del artículo 124/C serán aplicables a las solicitudes de devolución basadas en el derecho a deducir el IVA.

2. El sujeto pasivo podrá ejercer el derecho mencionado en el apartado 1 mediante una declaración de regularización, presentada en el plazo de 180 días desde la publicación o notificación de la resolución del Alkotmánybíróság [(Tribunal Constitucional)] o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de la declaración o declaraciones correspondientes al ejercicio o ejercicios fiscales en que se originó el derecho de deducción correspondiente. Una vez concluido dicho plazo, no se admitirán solicitudes de orden de ejecución.

3. Si de la declaración, rectificada por la declaración de regularización, se desprende que el sujeto pasivo tiene derecho a devolución, bien a causa de una reducción de su cuota del impuesto o bien a causa de un incremento en el importe deducible (teniendo en cuenta también las condiciones de reembolso del impuesto registrado con valor negativo con arreglo a la ley del IVA vigente en la fecha en que se originó el derecho a deducir), la autoridad tributaria aplicará al importe de la devolución un tipo de interés equivalente al interés básico del banco central, calculado desde la fecha de pago establecida en la declaración o las declaraciones objeto de regularización, o desde la fecha de vencimiento (o la fecha de pago del impuesto, si fue posterior), hasta la fecha de presentación de la declaración de regularización. El reembolso (sujeto a las disposiciones relativas al pago de subvenciones presupuestarias) se efectuará en el plazo de 30 días desde la fecha de presentación de la declaración de regularización.»

9. El artículo 135, apartado 4, de la misma Ley, citada por los órganos jurisdiccionales remitentes, presenta el siguiente tenor:

«Cuando una resolución de la autoridad tributaria, o la liquidación del impuesto que esta lleve a cabo sobre la base de la información que le haya sido transmitida, sea contraria a Derecho y, por tanto, el sujeto pasivo tenga derecho a una devolución, la autoridad tributaria pagará un interés sobre el importe de la devolución al mismo tipo que el recargo de demora, a no ser que el error en la liquidación se deba a una causa atribuible al sujeto pasivo o a una persona obligada a proporcionar información.»

10. El artículo 164, apartado 1, de la Ley de procedimiento general tributario, en la versión citada por los órganos jurisdiccionales remitentes, dispone lo siguiente:

«El derecho a la liquidación del impuesto prescribirá a los 5 años desde el final del año natural en que se debió haber presentado la declaración o la notificación relativa al impuesto o, en su defecto, del año natural durante el cual debió haberse pagado el impuesto. Salvo disposición en contrario, el derecho a solicitar una subvención presupuestaria y el derecho al reembolso de pagos en exceso prescribirán a los 5 años desde el final del año natural en que se adquirió el derecho a solicitar la subvención o el reembolso. [...]»

11. El artículo 165, apartado 2, de la Ley, en la versión citada por los órganos jurisdiccionales remitentes, establece:

«El recargo de demora por cada día natural será equivalente a $1/365$ del doble del tipo básico del banco central vigente en la fecha de solicitud. No se aplicará el recargo de demora al propio recargo de demora. La Administración central tributaria y aduanera no ordenará el pago de recargos de demora inferiores a 2 000 HUF.»

II. Antecedentes del litigio

12. El artículo 48, apartado 7, de la antigua Ley del IVA, que estuvo en vigor entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2007, y posteriormente el artículo 186, apartado 2, de la Ley del IVA, vigente del 1 de enero de 2008 al 26 de septiembre de 2011, condicionaban la devolución del excedente de IVA deducible (es decir, el importe restante después de sustraer el IVA adeudado del IVA deducible) al pago íntegro de las operaciones que hubiesen originado el IVA deducible (en lo sucesivo, «criterio de las adquisiciones pagadas»). En defecto de dicho pago, el excedente debía trasladarse al siguiente período fiscal, lo que significa que se deducía de la cuota del IVA adeudada en el período siguiente.

13. En su sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 186, apartado 2, de la Ley del IVA era contrario al artículo 183 de la Directiva del IVA.

14. La ley de modificación que adoptó el Parlamento húngaro a raíz de dicha sentencia derogó, con efectos a partir del 27 de septiembre de 2011, el artículo 186, apartados 2 a 4, de la Ley del IVA, y ahora permite la devolución del excedente de IVA deducible sin necesidad de esperar al pago de la retribución adeudada por la operación que haya dado lugar al IVA deducible. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-126/18 expuso que, con arreglo a la mencionada legislación, el sujeto pasivo puede:

- solicitar una devolución extraordinaria mediante una reclamación de pago del IVA retenido, reclamación que se ha de presentar dentro de un plazo de prescripción;
- reclamar dicho pago en sus declaraciones de impuestos o
- utilizar el IVA retenido en sus declaraciones del impuesto para reducir la cuota adeudada.

15. En su auto de 17 de julio de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, no publicado, EU:C:2014:2127; en lo sucesivo, «auto Delphi»), apartado 39), el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la Unión y, en particular, el artículo 183 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación y práctica de un Estado miembro que excluya el pago de intereses sobre el importe excedente del IVA deducible que no fuera recuperable en un plazo razonable debido a una disposición nacional considerada contraria al Derecho de la Unión. No obstante, el Tribunal de Justicia añadió que, en defecto de legislación de la Unión a este respecto, corresponde al Derecho nacional determinar, conforme a los principios de equivalencia y efectividad, las condiciones de pago de dicho interés.

16. A consecuencia del auto Delphi, la Administración tributaria húngara desarrolló una práctica administrativa sobre la cual la Kúria (Tribunal Supremo) se pronunció mediante su resolución n.º Kfv.I.35.472/2016/5, de 24 de noviembre de 2016, que, a su vez, sirvió de base para la adopción de una resolución de principio (n.º EBH2017.K18) titulada «Examen (en lo que concierne al tipo y al plazo de prescripción) de la cuestión de los intereses sobre el IVA obligatoriamente acumulado debido al requisito del pago» (en lo sucesivo, «resolución de principio del Tribunal Supremo n.º 18/2017»).

17. Conforme a la resolución de principio del Tribunal Supremo n.º 18/2017, a fin de calcular el interés de demora sobre el importe del IVA indebidamente recaudado en virtud del antiguo criterio de las adquisiciones pagadas deben diferenciarse dos períodos:

- Respecto al período comprendido entre el día siguiente al último día del plazo para la presentación de la declaración del IVA y el último día del plazo para presentar la siguiente declaración, [se aplican] los artículos 124/C y 124/D de la Ley de procedimiento general tributario, que regulan la situación en que el Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) o la Kúria (Tribunal Supremo) consideran que una norma contraria a una norma nacional superior es aplicable por analogía. En efecto, conforme a dicha resolución, en una y otra situación la autoridad tributaria no ha cometido una infracción de la ley, sino que ha aplicado la legislación nacional vigente en ese momento. Con arreglo a esos dos artículos, el tipo de interés aplicable es equivalente al tipo básico del banco central.

- Respecto al período que comienza en la fecha en que se devengaron los intereses adeudados por la autoridad tributaria y que termina en la fecha en que la autoridad tributaria competente pagó efectivamente el interés, es de aplicación del artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario, conforme al cual el tipo de interés equivale al recargo de demora por cada día de atraso, es decir, el doble del tipo básico del banco central. Estos intereses se calculan a partir de la fecha de recepción por la autoridad tributaria de la solicitud de devolución extraordinaria o de la declaración de impuestos que contenga la solicitud de devolución.

III. Hechos y peticiones de decisión prejudicial

A. Asunto C-13/18

18. El 30 de diciembre de 2016, Sole-Mizo presentó ante la autoridad tributaria, basándose en el auto Delphi, una solicitud de pago de los intereses correspondientes al excedente del IVA deducible y no devuelto en plazo como consecuencia del criterio de las adquisiciones pagadas. La solicitud se refería a diversos períodos impositivos entre diciembre de 2005 y junio de 2011. Asimismo, se reclamaba el pago del interés compuesto por la demora en el pago de dicho interés.

19. Mediante resolución de 3 de marzo de 2017, la autoridad tributaria de primer grado estimó en parte la solicitud de Sole-Mizo y fijó unos intereses de demora de 99 630 000 HUF (unos 321 501 euros), pero desestimó la solicitud en lo relativo al interés compuesto por la demora en el pago de dicho interés.

20. Mediante resolución de 19 de junio de 2017, adoptada a raíz de la reclamación presentada por Sole-Mizo, la autoridad tributaria de segundo grado modificó la resolución de primer grado a favor de Sole-Mizo y ordenó el pago de 104 165 000 HUF (aproximadamente 338 891 euros) en concepto de intereses. A tal fin aplicó el tipo de interés correspondiente al tipo básico del banco central. En cuanto a la parte de la primera resolución que denegaba el pago del interés compuesto, la autoridad tributaria de segundo grado la anuló y remitió el asunto a la autoridad tributaria de primer grado para el cálculo del interés.

21. Sole-Mizo interpuso recurso contencioso-administrativo ante los tribunales nacionales contra la resolución de 19 de junio de 2017 de la autoridad tributaria superior, alegando que el interés adeudado para resarcir los daños y perjuicios causados por la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas también debe determinarse a un tipo equivalente al doble del tipo básico del banco central, con arreglo al artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario.

22. En consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional desea saber si el interés adeudado se ha de calcular aplicando un tipo equivalente al tipo básico del banco central o al doble de dicho tipo básico. En particular, el tribunal alberga dudas en cuanto a la conformidad con el principio de equivalencia, consagrado en el Derecho de la Unión, de la resolución de principio del Tribunal Supremo n.º 18/2017, conforme a la cual el artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario no es aplicable por analogía al «primer período», al no haber cometido la Administración tributaria infracción alguna, pues se limitó a aplicar la legislación nacional entonces vigente. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, el Derecho de la Unión se opone a tal razonamiento.

23. En tales circunstancias, el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es conforme con las disposiciones del Derecho [de la Unión], con las de la [Directiva del IVA] (teniendo en cuenta en particular su artículo 183) y con los principios de efectividad, de efecto directo y de equivalencia una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de [intereses], se parte de la premisa de que la autoridad tributaria nacional no ha cometido una infracción (omisión) —esto es, no ha incurrido en mora por lo que respecta a la parte no recuperable del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”) correspondiente a las adquisiciones no pagadas de los sujetos pasivos— porque, en el momento en que la referida autoridad resolvió, la normativa nacional que infringía el Derecho [de la Unión] estaba en vigor y el Tribunal de Justicia no declaró hasta más tarde la falta de conformidad con el Derecho [de la Unión] del requisito en ella establecido?

2) ¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], en particular con las disposiciones de la Directiva

del IVA (teniendo en cuenta especialmente su artículo 183) y con los principios de equivalencia, de efectividad y de proporcionalidad, una práctica de un Estado miembro que, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de [intereses de demora], distingue si la autoridad tributaria nacional no devolvió el impuesto en cumplimiento de las disposiciones nacionales entonces en vigor —que, por lo demás, infringían el Derecho [de la Unión]— o si lo hizo infringiendo tales disposiciones, y que, por lo que respecta a la cuantía de los intereses devengados sobre el IVA cuya devolución no pudo reclamarse en un plazo razonable como consecuencia de un requisito de Derecho nacional declarado contrario al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia, señala dos períodos deslindables, de tal modo que,

- en el primer período, los sujetos pasivos solo tienen derecho a percibir [los intereses] correspondiente[s] al tipo básico del banco central, teniendo en cuenta que, dado que la normativa húngara contraria al Derecho [de la Unión] todavía estaba en vigor entonces, las autoridades tributarias húngaras no actuaron ilegalmente al no autorizar el pago, en un plazo razonable, del IVA incluido en las facturas, mientras que
- en el segundo período, debe abonarse un interés equivalente al doble del tipo básico del banco central —aplicable por lo demás en caso de demora en el ordenamiento jurídico del Estado miembro de que se trata— únicamente por el pago con retraso de los [intereses] correspondientes al primer período?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 183 de la Directiva del IVA en el sentido de que el principio de equivalencia se opone a una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual, sobre el IVA no devuelto, la autoridad tributaria solo paga el interés correspondiente al tipo básico (simple) del banco central si se ha infringido el Derecho de la Unión, mientras que abona un interés equivalente al doble del tipo básico del banco central si ha habido infracción del Derecho nacional?»

B. Asunto C-126/18

24. El 30 de diciembre de 2016, Dalmandi presentó ante la autoridad tributaria de primer grado una solicitud de pago de intereses correspondientes a las cuotas del IVA no devuelto, en el período entre 2005 y 2011, como consecuencia del criterio de las adquisiciones pagadas. La suma reclamada ascendía a 74 518 800 HUF (unos 240 515 euros). Para calcular el interés dirigido a resarcir los daños y perjuicios directamente sufridos se tomó en consideración en la referida solicitud todo el período comprendido entre la expiración del plazo de la devolución para cada período impositivo correspondiente y la fecha de expiración del plazo de devolución para el período impositivo durante el que se adoptó la ley de modificación, es decir, el 5 de diciembre de 2011. Asimismo, a efectos de su cálculo, se aplicó un tipo de interés equivalente al doble del tipo básico del banco central, con arreglo al artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario. Por otro lado, Dalmandi reclamó el pago de un interés adicional en relación con el período comprendido entre el 5 de diciembre de 2011 y la fecha del pago efectivo, aplicando también el tipo mencionado en el artículo 37, apartado 6, de la misma Ley.

25. Mediante resolución de 10 de marzo de 2017, la autoridad tributaria de primer grado estimó parcialmente la solicitud de Dalmandi y ordenó el pago de intereses por importe de 34 673 000 HUF (unos 111 035 euros) correspondientes al excedente del IVA deducible indebidamente retenido por el período comprendido entre el cuarto trimestre de 2005 y septiembre (tercer trimestre) de 2011, pero desestimó la solicitud por lo demás.

26. Fundamentó su resolución en los principios recogidos en la resolución de principio del Tribunal Supremo n.º 18/2017. En primer lugar, con respecto a la reclamación de intereses, aplicó los artículos 124/C y 124/D de la Ley de procedimiento general tributario. En segundo lugar,

consideró infundada la solicitud de Dalmandi de pago del interés compuesto, por cuanto la demandante no había presentado ni solicitud de devolución extraordinaria ni una declaración de impuestos que incluyera la solicitud de devolución. En tercer lugar, por lo que respecta al año 2005, desestimó la reclamación de intereses de la demandante al apreciar prescripción en lo que se refiere a los tres primeros trimestres de ese año.

27. Mediante resolución de 12 de junio de 2017, la autoridad tributaria de segundo grado, ante la que Dalmandi había presentado recurso, rebajó la cantidad de intereses devengados a favor de Dalmandi a 34 259 000 HUF y confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado en todo lo demás.

28. Dalmandi ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta última resolución ante el órgano jurisdiccional remitente. En esencia, reiteró los mismos argumentos ya formulados ante las autoridades tributarias. En particular, alegó que la resolución de principio del Tribunal Supremo n.º 18/2017, en que la autoridad tributaria de segundo grado basó su resolución de 12 de junio de 2017, era contraria a los principios de equivalencia, efectividad y efecto directo del Derecho de la Unión, pues, i) dicha resolución consideraba que el artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario era inaplicable dado que la autoridad tributaria no había cometido infracción alguna al aplicar la legislación nacional entonces vigente; ii) la resolución excluía que se pudiera oponer una omisión a la autoridad tributaria en caso de no haberse presentado una solicitud de devolución extraordinaria, y, iii) establecía como fecha de inicio del plazo de prescripción la fecha anterior a la fecha de devengo de los intereses.

29. En tales circunstancias, el Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szekszárd, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es conforme con las disposiciones del Derecho [de la Unión], con las de la [Directiva del IVA] (teniendo en cuenta en particular su artículo 183) y con los principios de efectividad, de efecto directo y de equivalencia una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de [intereses], se parte de la premisa de que la autoridad tributaria nacional no ha cometido una infracción (omisión) —esto es, no ha incurrido en mora por lo que respecta a la parte no recuperable del IVA correspondiente a las adquisiciones no pagadas de los sujetos pasivos— porque, en el momento en que la referida autoridad resolvió, la normativa nacional que infringía el Derecho [de la Unión] estaba en vigor y el Tribunal de Justicia no declaró hasta más tarde la falta de conformidad con el Derecho [de la Unión] del requisito en ella establecido? De este modo, la práctica nacional ha aceptado como cuasiconforme a Derecho la aplicación de este requisito establecido en la normativa nacional que infringía el Derecho de la Unión hasta el momento en que el legislador nacional lo derogó formalmente.

2) ¿Son conformes con el Derecho [de la Unión], en particular con las disposiciones de la Directiva del IVA (teniendo en cuenta especialmente su artículo 183) y con los principios de equivalencia, de efectividad y de proporcionalidad, una legislación y una práctica de un Estado miembro que, al examinar las disposiciones pertinentes en materia de [intereses], distinguen si la autoridad tributaria no devolvió el impuesto en cumplimiento de las disposiciones nacionales entonces en vigor —que, por lo demás, infringían el Derecho [de la Unión]— o si lo hizo infringiendo tales disposiciones, y que, por lo que respecta a la cuantía de los intereses devengados sobre el IVA cuya devolución no pudo reclamarse en un plazo razonable como consecuencia de un requisito de Derecho nacional declarado contrario al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia, señala dos períodos deslindables, de tal modo que,

— en el primer período, los sujetos pasivos solo tienen derecho a percibir el [interés] correspondiente al tipo básico del banco central, teniendo en cuenta que, dado que la normativa

húngara contraria al Derecho [de la Unión] todavía estaba en vigor entonces, las autoridades tributarias húngaras no actuaron ilegalmente al no autorizar el pago, en un plazo razonable, del IVA incluido en las facturas, mientras que

– en el segundo período debe abonarse un interés equivalente al doble del tipo básico del banco central —aplicable por lo demás en caso de demora en el ordenamiento jurídico del Estado miembro de que se trata— únicamente por el pago con retraso de los [intereses] correspondientes al primer período?

3) ¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva del IVA y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro que fija como fecha inicial para el cálculo del [...] interés compuesto [...] devengado conforme a las disposiciones del Estado miembro correspondientes al retraso en el pago de los intereses de demora sobre el impuesto retenido de manera contraria al Derecho de la Unión (intereses sobre el IVA; en este caso, principal) no la fecha original de devengo de los intereses sobre el IVA (principal), sino un momento posterior, teniendo especialmente en cuenta que la reclamación de intereses sobre impuestos retenidos o no devueltos contraviniendo el Derecho de la Unión constituye un derecho subjetivo que se deriva directamente del propio Derecho de la Unión?

4) ¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva del IVA y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual el sujeto pasivo debe presentar una solicitud independiente en caso de reclamación de intereses devengados a causa de una infracción por mora de la autoridad tributaria, mientras que en otros casos de reclamación de intereses de demora no se precisa tal solicitud independiente porque los intereses se acuerdan de oficio?

5) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva del IVA y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual solo puede acordarse el interés compuesto (intereses sobre intereses) correspondiente al retraso en el pago de los intereses sobre el impuesto retenido de manera contraria al Derecho de la Unión según declaración del Tribunal de Justicia (intereses sobre el IVA; en este caso, principal) si el sujeto pasivo presenta una solicitud extraordinaria mediante la cual no se reclaman concretamente intereses, sino el importe del impuesto correspondiente a las adquisiciones no pagadas adeudado precisamente en el momento de la derogación, en el Derecho interno, de la norma del Estado miembro contraria al Derecho de la Unión que obligaba a retener el IVA debido a dicha falta de pago, aunque ya se hayan devengado los intereses sobre el IVA que sirven de base a la reclamación del interés compuesto en lo que se refiere a los períodos de declaración anteriores a la solicitud extraordinaria y no se hayan pagado todavía?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva del IVA y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro que entraña la pérdida del derecho a percibir el interés compuesto (intereses sobre intereses) correspondiente al retraso en el pago de los intereses sobre el impuesto retenido de manera contraria al Derecho de la Unión según declaración del Tribunal de Justicia (intereses sobre el IVA; en este caso, principal) en relación con las reclamaciones de intereses sobre el IVA que no eran objeto del período de declaración de IVA afectado por el plazo de prescripción establecido para la presentación de la solicitud extraordinaria, por haber vencido dichos intereses con anterioridad?

7) ¿Es conforme con el Derecho [de la Unión] y con el artículo 183 de la Directiva del IVA (teniendo en cuenta especialmente el principio de efectividad y el carácter de derecho subjetivo de la reclamación de intereses por los impuestos indebidamente no devueltos) una práctica de un

Estado miembro que priva al sujeto pasivo definitivamente de la posibilidad de reclamar intereses sobre el impuesto retenido con arreglo a una normativa nacional declarada posteriormente contraria al Derecho [de la Unión] y que prohibía reclamar el IVA con respecto a determinadas adquisiciones no pagadas, de tal modo que

- [en virtud de dicha práctica] no se consideraba fundada la reclamación de intereses en el momento en que era exigible [la devolución d]el impuesto, alegando la vigencia de la disposición declarada posteriormente contraria al Derecho [de la Unión] (por el motivo de que no había habido retraso y de que la autoridad tributaria se había limitado a aplicar el Derecho vigente),
- y posteriormente, cuando se había derogado en el ordenamiento jurídico interno la disposición declarada contraria al Derecho [de la Unión] que limitaba el derecho a la devolución, alegando prescripción?

8) ¿Es conforme con el Derecho [de la Unión], con el artículo 183 de la Directiva del IVA y con el principio de efectividad una práctica de un Estado miembro en virtud de la cual la posibilidad de reclamar los [intereses] que deben pagarse sobre los intereses del IVA (principal) que corresponden al sujeto pasivo por el impuesto no devuelto en el momento en que era exigible originalmente debido a una norma de Derecho interno declarada posteriormente contraria al Derecho [de la Unión] se hace depender, para la totalidad del período comprendido entre 2005 y 2011, de si el sujeto pasivo está actualmente en situación de pedir la devolución del IVA correspondiente al período de declaración de dicho impuesto en el que se derogó en el ordenamiento jurídico interno la disposición contraria al Derecho [de la Unión] en cuestión (septiembre de 2011), aunque el pago de los intereses sobre el IVA (principal) no se hubiese producido antes de ese momento ni se haya producido posteriormente, antes del momento en que se ejercita la pretensión ante el tribunal nacional?»

IV. Análisis

A. Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas

30. El Gobierno húngaro alega que las cuestiones prejudiciales planteadas son inadmisibles, pues no le corresponde al Tribunal de Justicia, sino al órgano jurisdiccional nacional, resolver la controversia suscitada en el procedimiento principal acerca del pago de intereses. Aunque, en casos como los presentes, el derecho a intereses se deriva del Derecho de la Unión, es jurisprudencia reiterada que incumbe a los Estados miembros la definición del método de cálculo de dichos intereses. Es cierto que las amplias facultades reconocidas a los Estados miembros a este respecto están sujetas a la observancia de los principios de equivalencia y efectividad, pero la comprobación del cumplimiento de dichos principios, al menos en primera instancia, es tarea exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales.

31. Es preciso señalar de entrada que, aunque el Gobierno húngaro hace referencia a la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales remitidas, en realidad sus argumentos se ocupan de la competencia del Tribunal de Justicia para resolver dichas cuestiones, básicamente con el argumento de que corresponde únicamente a los tribunales nacionales determinar si la legislación nacional cumple con los principios de equivalencia y efectividad.

32. Se ha de admitir, en este sentido, que el artículo 267 TFUE no faculta al Tribunal de Justicia para aplicar las normas del Derecho de la Unión a un asunto determinado, sino tan solo para interpretar los Tratados y los actos adoptados por las instituciones de la Unión. (4) Sin embargo, cabe señalar que las cuestiones planteadas no se refieren ni a la aplicación concreta del Derecho de la Unión en los procedimientos principales ni a la determinación precisa del importe de la reparación adeudada a los demandantes, sino a la correcta interpretación de ciertas

disposiciones o principios del Derecho de la Unión en circunstancias como las del presente procedimiento. En particular, la cuestión de si, y en qué medida, los Estados miembros gozan de un margen de apreciación para definir el método de cálculo de la reparación que se ha de conceder por la aplicación de una disposición considerada contraria al Derecho de la Unión, es, en sí misma, una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia está plenamente facultado para resolverla.

33. En consecuencia, considero que el Tribunal de Justicia es competente para responder a las cuestiones prejudiciales y que no procede declarar que estas son inadmisibles.

B. Observaciones preliminares

34. Antes de entrar a analizar los distintos problemas que plantean estos dos asuntos es necesario hacer algunas observaciones preliminares sobre el contexto en que se han producido.

35. En su sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), el Tribunal de Justicia declaró que, al aplicar el criterio de las adquisiciones pagadas para la devolución del excedente del IVA deducible, Hungría infringió el artículo 183 de la Directiva del IVA, así como el principio de neutralidad del impuesto. A este respecto, no pretendo volver sobre las razones que llevaron a tal resolución. Sin embargo, es importante señalar que, en virtud de la primacía del Derecho de la Unión, esta conclusión implicaba la obligación de Hungría de extraer las necesarias conclusiones de dicha sentencia.

36. Entre estas obligaciones figuran la de derogar el criterio de las adquisiciones pagadas, (5) la de reembolsar los excedentes de IVA deducible que estuviesen aún pendientes en la fecha de la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), (6) y la de compensar a los sujetos pasivos por los daños y perjuicios sufridos a causa de la aplicación de dicho criterio. (7) Los presentes asuntos solo tratan de esta última obligación. A este respecto, cabe señalar que el hecho de que un Estado miembro haya infringido el Derecho de la Unión no basta, de por sí, para hacerle responsable de los daños y perjuicios causados. Para que el Estado miembro incurra en responsabilidad deben cumplirse los tres requisitos desarrollados en la sentencia Francovich (8) (en lo sucesivo, «requisitos Francovich»): i) que la norma del Derecho de la Unión violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, ii) que la violación de dicha norma esté suficientemente caracterizada y iii) que exista una relación de causalidad directa entre la violación y el daño sufrido por estos particulares. (9) Además, conforme a reiterada jurisprudencia sobre la responsabilidad de las instituciones de la Unión, que en mi opinión es aplicable por analogía a la responsabilidad de cada Estado miembro, (10) el perjuicio sufrido debe ser real y cierto. (11) Dado que en los procedimientos principales el excedente del IVA deducible podría haber sido utilizado en la siguiente declaración del impuesto para compensar ciertos importes del IVA adeudado, cabe plantearse si el perjuicio cuyo resarcimiento se reclama es real y cierto. (12)

37. Procede subrayar, no obstante, que en el auto Delphi el Tribunal de Justicia fue muy explícito a este respecto: todo sujeto pasivo que haya recibido un reembolso del excedente de IVA deducible después de un período de tiempo razonable debe tener derecho al cobro de intereses de demora con arreglo al Derecho de la Unión. (13) En vista de este auto, es evidente que Hungría está obligada a efectuar los debidos pagos de intereses para compensar a los sujetos pasivos que hayan sufrido una pérdida económica a causa de la imposición de la condición de las adquisiciones pagadas.

38. Por lo tanto, las únicas cuestiones que quedan por decidir son las relativas al alcance de la reparación que se ha de pagar y los recursos que ha de ofrecer Hungría para permitir a los sujetos pasivos ejercer su derecho a la reparación derivado del Derecho de la Unión. Estas son

precisamente las dos cuestiones de las que se trata en los presentes asuntos acumulados. Por lo tanto, estos deben considerarse como lo que realmente son: dos casos relativos al alcance de la obligación que incumbe a los Estados miembros de resarcir los perjuicios causados a causa de su incorrecta aplicación del Derecho de la Unión. (14) Respecto a la primera de estas cuestiones, procede señalar que, cuando se cumplen los requisitos Francovich, los Estados miembros solo pueden eludir la responsabilidad en tres situaciones específicas.

39. En primer lugar, la obligación de reparación puede haber prescrito con arreglo al Derecho nacional. Propongo que este aspecto se examine al tratar la séptima cuestión.

40. En segundo lugar, la víctima puede haber contribuido a su propio perjuicio. (15) Obviamente, esta excepción no se cumple en el procedimiento principal.

41. La tercera excepción entra en juego cuando el importe de la reparación de que se trata puede tener tales costes financieros para el Estado que comprometa la estabilidad de las finanzas públicas. Salvo, quizás, en circunstancias muy excepcionales, (16) le corresponde *únicamente* al Tribunal de Justicia limitar o suspender la aplicación temporal del Derecho de la Unión para tomar en consideración la existencia de circunstancias excepcionales. (17) En consecuencia, los Estados miembros no pueden invocar su propia buena fe o la concurrencia de circunstancias excepcionales, como el riesgo de comprometer la estabilidad de las finanzas públicas, ante sus propios tribunales nacionales para obtener una reducción de la reparación adeudada (suponiendo, por supuesto, que se cumplan los requisitos condiciones Francovich). (18) Dado que en el presente caso Hungría no ha alegado estos aspectos ante el Tribunal de Justicia, y dado que no parece que se den tales circunstancias excepcionales (como las indicadas en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), esta excepción resulta irrelevante en el presente procedimiento.

42. Puesto que las últimas dos excepciones no se cumplen y que el Estado miembro ha sido hallado responsable de los daños y perjuicios, la cuestión que se plantea es únicamente la relativa al alcance de la reparación que debe pagar.

43. A este respecto cabe señalar que, conforme a algunas sentencias, los particulares tienen derecho a una reparación *plena* por el perjuicio sufrido, (19) mientras que, según otras, especialmente en materia tributaria cuando se trata de grandes sumas, los Estados miembros solo están obligados a prestar una reparación *adecuada* a los perjuicios causados. (20)

44. Por mi parte, considero que estas dos líneas jurisprudenciales en realidad no son contradictorias. En mi opinión, lo que el Tribunal de Justicia quiere subrayar con el uso del término «adecuada» es que, en algunas situaciones concretas, es posible que la obligación que en principio le incumbe de *reparar plenamente* los perjuicios causados al infringir el Derecho de la Unión deba matizarse en atención a consideraciones de viabilidad y de la oportunidad general. Dicho de otra manera, aun cumpliéndose los requisitos Francovich el derecho que asiste a los particulares en virtud del Derecho de la Unión a ser plenamente compensados por las infracciones de dicho Derecho no es absoluto. Sostengo esta opinión por los motivos que expondré a continuación.

45. En primer lugar, en algunos casos el propio Derecho de la Unión dispone una regla específica para calcular la reparación que se ha de abonar. Sin embargo, tal como ha señalado el Tribunal de Justicia, ni la Directiva del IVA ni ningún otro acto de la Unión establecen el método de cálculo de los intereses por devolución tardía del excedente de IVA. Por lo tanto, esta excepción no es aplicable en el presente caso.

46. En segundo lugar, cuando la determinación precisa del perjuicio causado sea

excesivamente difícil, la reparación puede calcularse conforme a un método que, sin ser necesariamente exacto, tenga por objeto reparar íntegramente el perjuicio sufrido. (21)

47. En tercer lugar, si la normativa sobre la reparación dispuesta por los Estados miembros debe ir dirigida a prestar, al menos, algo cercano a la plena reparación del perjuicio sufrido a causa de la infracción del Derecho de la Unión, las medidas prácticas para alcanzar este objetivo son necesariamente responsabilidad de los Estados miembros, pues tal objetivo exige tener en cuenta algunas variables económicas nacionales. Por lo tanto, los Estados miembros están facultados para especificar, a la luz de los indicadores económicos existentes, qué indicadores o tipos se han de tener en cuenta. Pero lo que en modo alguno puede hacer es elegir un tipo cuya aplicación no persiga, al menos, la plena reparación de los perjuicios o pérdidas reales y ciertos ocasionados.

48. En consecuencia, considero que cuando, en su auto de 17 de julio de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, no publicado, EU:C:2014:2127), el Tribunal de Justicia se remitió a su sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), en que se declaraba, en el apartado 27, que «corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo (interés simple o interés compuesto)», no era la intención del Tribunal de Justicia apartarse del principio de reparación íntegra, sino hacer referencia al hecho de que el tipo preciso que se ha de aplicar (el que constituya una plena reparación) depende de la situación imperante en cada Estado miembro. (22)

49. Aparte de estas situaciones, una vez que se cumplen los tres requisitos formulados en la sentencia Francovich para que el Estado miembro incurra en responsabilidad, todo particular que sufra un perjuicio a causa de una infracción del Derecho de la Unión tiene derecho a la plena reparación. De hecho, el abono de una indemnización^o que, al menos, se acerque a la plena compensación es necesario para garantizar la plena efectividad del Derecho de la Unión, tal como exige el principio de primacía de dicho Derecho (23) y habida cuenta del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado por el artículo 47, párrafo primero, de la Carta.

50. Por lo tanto, en los procedimientos principales, los sujetos pasivos afectados que sufrieron pérdidas económicas a causa de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas tienen, en principio, derecho a una cantidad de dinero que constituya una reparación íntegra. En particular, dado que el Gobierno húngaro no alegó ante el Tribunal de Justicia, cuando estaba pendiente el asunto Comisión/Hungría, que se diesen circunstancias excepcionales que justificaran la suspensión de la aplicación temporal del Derecho de la Unión, ya no puede recurrir a este argumento. En cualquier caso, las sumas en cuestión, pese a su elevado importe, no son tan cuantiosas como para comprometer la estabilidad de las finanzas públicas del Estado miembro.

51. Además, en la medida en que, en situaciones como las de los presentes asuntos, el perjuicio causado consiste en la privación de una cierta cantidad de dinero durante un período de tiempo limitado, dicho perjuicio se puede calcular en referencia al precio que cualquiera tendría que pagar para recibir esa misma suma de una entidad de crédito. Por lo tanto, la reparación debe hacerse mediante el pago de intereses. Sin embargo, en términos estrictos no se trata de intereses de demora en el sentido habitual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

52. A este respecto cabe señalar que las distintas clases de intereses y sus nombres varían de un Estado miembro a otro, y que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no siempre ha sido coherente en el uso de algunos términos. En particular, el concepto de «intereses de demora» parece haberse utilizado en algunos casos en el sentido del concepto francés de «*intérêt moratoire*», (24) que requiere la existencia de una deuda reconocida, y en otras ocasiones en un sentido más amplio, referido a cualquier forma de interés relativo a un pago atrasado, sea o no de

carácter punitivo o compensatorio. (25) En consecuencia, propongo centrarse en la finalidad de las diferentes clases de interés en cuestión, en lugar de en sus nombres o descripciones, que pueden variar en función de la legislación y la práctica nacionales.

53. En cuanto a la segunda cuestión antes mencionada, concretamente la del método utilizado por los Estados miembros para abonar la reparación, es jurisprudencia reiterada que estas condiciones corresponden a la autonomía procesal de cada Estado miembro. (26) En efecto, a falta de legislación de la Unión Europea en este terreno, corresponde al ordenamiento jurídico nacional de cada Estado miembro establecer las *condiciones* de pago de los intereses (pero no su importe). (27) No obstante, estas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y efectividad de los recursos. (28)

54. El principio de efectividad exige que los Estados miembros establezcan un sistema de vías de recurso y de procedimientos que no haga imposible en la práctica ni excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión. (29) En consecuencia, las normas procesales que regulen estas vías de recurso no deben configurarse de tal manera que hagan imposible o excesivamente difícil ejercer los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los particulares. (30) Más ampliamente, este principio requiere que los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los particulares sean aplicados de manera efectiva. (31)

55. En cuanto al principio de equivalencia, este exige que la norma nacional de que se trate se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los basados en el incumplimiento del Derecho interno que tengan un objeto y una causa semejantes, teniendo en cuenta tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares. (32) Para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si existe, además de una regla de prescripción como la controvertida en el litigio principal, aplicable a los recursos que tienen por objeto garantizar, en el Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, una regla de prescripción aplicable a los recursos de carácter interno y si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, ambas reglas de prescripción pueden considerarse similares. (33)

56. Procede examinar las cuestiones prejudiciales a la luz de estos principios.

57. Por último, dado que los sujetos pasivos tienen, en principio, derecho a recibir una indemnización que constituya, al menos, una reparación íntegra del perjuicio sufrido, propongo examinar conjuntamente las diferentes cuestiones relativas a la compatibilidad con el Derecho de la Unión del método de cálculo del importe de la reparación aplicado por la práctica nacional controvertida.

C. Sobre las tres cuestiones prejudiciales del asunto C-13/18 y las dos primeras cuestiones prejudiciales del asunto C-126/18

58. El órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-13/18 —con sus tres cuestiones prejudiciales— y el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-126/18 —con sus dos primeras cuestiones prejudiciales— desean saber, en esencia, si el artículo 183 de la Directiva del IVA, así como los principios de efectividad y equivalencia de los recursos, junto a los principios de efecto directo y proporcionalidad deben interpretarse, en una situación como la de los procedimientos principales, en el sentido de que se oponen a una práctica nacional de cálculo de los intereses adeudados a causa de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas, que aplica el tipo básico del banco central, y no el doble de dicho tipo, como sucede conforme a la legislación nacional en caso de demora en el pago de una deuda por la Administración.

59. Dado que el derecho a percibir una indemnización de un importe que constituya bien una reparación íntegra o bien algo cercano a ella se deriva del principio de primacía del Derecho de la Unión, propongo examinar las tres cuestiones prejudiciales del asunto C-13/18 y las dos primeras del asunto C-126/18 en este contexto.

1. **Compatibilidad de la práctica nacional con el derecho a una reparación íntegra**

60. Como ya he expuesto, el Derecho de la Unión exige, en principio, que se reparen íntegramente los perjuicios, obviamente siempre que se cumplan los requisitos Francovich. Para valorar la compatibilidad de la práctica nacional controvertida con el Derecho de la Unión es necesario determinar, en primer lugar, el perjuicio causado con la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas y, en segundo lugar, si la reparación que proporciona la práctica nacional persigue el pleno resarcimiento de las pérdidas y perjuicios ocasionados.

61. Como ya he explicado, el perjuicio causado en los procedimientos principales consiste en la privación indebida del derecho a obtener la devolución del excedente del IVA deducible en los plazos previstos por la legislación nacional. (34) Dado que, pese a todo, los sujetos pasivos estaban facultados para utilizar este excedente en la siguiente declaración del IVA para compensar las deudas de este impuesto, en la práctica dicho perjuicio puede considerarse equivalente a un pago atrasado. (35) Por lo tanto, al igual que en el caso del pago atrasado, es necesario i) determinar el período durante el cual el sujeto pasivo se vio privado de sus derechos (en lo sucesivo, «período de referencia») y ii) aplicar al importe del excedente del IVA deducible cuyo reembolso no pudo percibir esa persona un tipo de interés que refleje las consecuencias de tal privación, a fin de cuantificar la reparación debida.

62. En las circunstancias del procedimiento principal, el punto de partida para el período de referencia se corresponde con la fecha en que debería haber sido devuelto al sujeto pasivo el excedente del IVA deducible si no se hubiese aplicado el criterio de las adquisiciones pagadas.

63. A este respecto procede recordar que corresponde a los Estados miembros decidir la fecha de reembolso, siempre que esta se sitúe en un plazo razonable desde la presentación de la declaración del IVA (en lo sucesivo, «plazo razonable de reembolso»). (36)

64. En cuanto al final del plazo razonable de reembolso, en vista del perjuicio de que se trata en los procedimientos principales, deben diferenciarse dos hipótesis en función de si el interesado cumplió finalmente la condición de pagar las adquisiciones o si no tuvo otra elección que trasladar el excedente del IVA deducible a la declaración siguiente.

65. En la primera situación, dado que el perjuicio sufrido concluyó en la fecha en que se devolvió finalmente el IVA, esta fecha marca el final del plazo razonable de reembolso.

66. En la segunda situación, el final del plazo razonable de reembolso depende de si el

excedente del IVA deducible trasladado se pudo utilizar íntegramente en la siguiente declaración para compensar las deudas del IVA. Si fue así, el perjuicio concluyó el día en que el sujeto pasivo hubiera debido pagar dicha deuda del IVA si no hubiese compensado el excedente del IVA deducible con la deuda de dicho impuesto. Si el excedente del IVA deducible no pudo ser íntegramente utilizado por no tener el sujeto pasivo una deuda del IVA lo suficientemente elevada, los efectos de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas se extenderán a la declaración del IVA subsiguiente. Por lo tanto, en principio, para cada uno de estos ejercicios posteriores debe diferenciarse entre la parte del excedente del IVA deducible que sea nueva y la que haya sido trasladada desde declaraciones anteriores. Así, respecto a la parte correspondiente al traslado de un excedente anterior no debería aplicarse ningún plazo razonable de reembolso, ya que, si el sujeto pasivo hubiese recibido el reembolso del excedente, habría disfrutado de la suma correspondiente de forma ininterrumpida.

67. Todo esto basta para demostrar que la determinación exacta del perjuicio sufrido en el presente procedimiento es relativamente compleja.

68. A este respecto, puede decirse que la práctica nacional controvertida simplifica el cálculo que se ha de llevar a cabo. En efecto, de los autos parece deducirse que Hungría utiliza el día siguiente al último día del plazo para presentar la declaración del IVA como fecha de inicio del plazo razonable de reembolso para calcular el perjuicio. Esto significa que la reparación se calcula tomando como punto de partida no la fecha en que debió haberse efectuado el reembolso, sino el día posterior al final del plazo para presentar la declaración del IVA en la cual el sujeto pasivo hubiese indicado una cuota del IVA negativa.

69. En cuanto a la fecha final del período utilizado para calcular el perjuicio, la práctica nacional recurre al final del plazo para presentar la siguiente declaración. Por lo tanto, para cada período en el que se ha de presentar declaración del IVA se calcula un nuevo importe del perjuicio partiendo de la premisa de que el perjuicio sufrido se consolida el último día del plazo para presentar la declaración del IVA en que el sujeto pasivo haya indicado una cuota del IVA negativa.

70. Aunque este método es diferente del que podría utilizarse para calcular el perjuicio sufrido con absoluta precisión contable, tiene la ventaja de simplificar el cálculo, pues no diferencia, para los ejercicios siguientes, entre la parte del excedente del IVA deducible que es nueva y la que se debe atribuir a un excedente anterior y ha sido objeto de traslado. De hecho, ya que no se aplica ningún plazo de reembolso, resulta irrelevante la razón de ser de los subsiguientes excedentes del IVA deducible. En consecuencia, este método ofrece aún más ventajas para los sujetos pasivos que la que persigue la reparación íntegra, puesto que no se aplica ningún período correspondiente al período de reembolso normalmente aplicable.

71. Como ya he señalado, el Tribunal de Justicia admite que, cuando sea complicada la determinación exacta del perjuicio causado, se aplique un método basado en un grado razonable de aproximación, siempre que la cantidad de la reparación no se vea afectada de manera excesiva. Dado que es difícil calcular con precisión la cuantía exacta del perjuicio causado, considero que Hungría en principio estaba facultada para simplificar este cálculo.

72. El tipo de interés aplicable para garantizar la plena reparación debe corresponderse con el que un sujeto pasivo habría pagado para obtener de una entidad de crédito el importe correspondiente al excedente del IVA deducible. Por lo tanto, se puede presumir que el tipo de interés aplicable será equivalente al aplicado por el banco central competente para los préstamos a muy corto plazo, incrementado de manera que refleje el margen normalmente aplicado por las entidades de crédito. (37) En efecto, si un sujeto pasivo necesitase un préstamo para solventar un problema de liquidez originado por no haber recibido la devolución de su excedente del IVA deducible, dicha persona tendría que pagar un tipo mayor que el aplicado por el banco central

competente, pues este último solo está a disposición de las entidades de crédito.

73. A primera vista, podría parecer que el método utilizado en los procedimientos principales es conforme con las exigencias del Derecho de la Unión. Sin embargo, si se observa con mayor detenimiento, se aprecia que el método utilizado por la práctica nacional controvertida contiene dos elementos que, en mi opinión, no son conformes con el principio de reparación íntegra.

74. El primero de ellos es el tipo aplicado. En efecto, el tipo utilizado por la práctica nacional es el que aplica el banco central, sin incremento alguno que refleje el margen generalmente aplicado por las entidades de crédito. Aunque corresponda a los Estados miembros elegir el tipo de interés aplicable en atención a su situación económica, (38) no deja de ser cierto que, para que constituya una reparación plena (o al menos, algo que se acerque a ella), el tipo elegido no se puede limitar al tipo básico aplicado por el banco central.

75. El segundo elemento, más significativo, tiene que ver con la depreciación monetaria causada por el transcurso del tiempo. El concepto de reparación íntegra significa que cuando, como en los procedimientos principales, el perjuicio se calcula en la fecha en que se consolida, en lugar de cuando la autoridad tributaria o un tribunal nacional lo determina, debe añadirse a la compensación abonada un interés complementario que refleje la depreciación monetaria producida desde entonces. (39)

76. En mi opinión, el Tribunal de Justicia tenía en mente el pago un interés de tales características en el apartado 34 de su auto de 17 de julio de 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, no publicado, EU:C:2014:2127), cuando afirmó que «los sujetos pasivos que hayan obtenido la devolución del excedente del IVA más allá de un plazo razonable, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional, tienen derecho a percibir intereses de demora en virtud del Derecho de la Unión». (40)

77. También quisiera observar en este sentido que este interés no debe calcularse sobre la base del tipo aplicado por las entidades de crédito (o por el banco central), sino en atención a la tasa de inflación, pues en el presente caso se trata, en esencia, de la depreciación del valor monetario del perjuicio sufrido desde la fecha de su consolidación, a partir de la cual se calcula.

78. En el presente caso, de la información proporcionada por los órganos jurisdiccionales remitentes y que fue confirmada por las partes en su respuesta a una pregunta por escrito se desprende que la práctica nacional controvertida no contempla el pago de un interés compuesto, sino que el interés comienza a devengarse a partir del día siguiente a la fecha en la que expira el plazo de reembolso de 45 días para la declaración del IVA de septiembre de 2011 (41) lo que, considerando los días inhábiles, corresponde al 6 de diciembre de 2011.

79. Sin embargo, el perjuicio sufrido por el sujeto pasivo pudo haberse producido y haber cesado mucho antes de esa fecha, pues, como ya he expuesto, los sujetos pasivos pueden haber cumplido el criterio de las adquisiciones pagadas antes de presentar su siguiente declaración del IVA, o pueden haber utilizado el excedente del IVA deducible para compensar una deuda del IVA en su siguiente declaración de este impuesto. (42)

80. En realidad, da la impresión de que el interés compuesto aplicado por la práctica nacional es de naturaleza diferente, ya que se adeuda a causa de la demora en el pago de la reparación por la Administración, una vez presentada la solicitud de pago, y no a causa del perjuicio causado a los sujetos pasivos como consecuencia de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas.

81. Por lo tanto, procede señalar que en los procedimientos principales la práctica nacional

controvertida simplemente no prevé el pago de interés alguno dirigido a compensar la depreciación monetaria entre la fecha de consolidación del perjuicio (que es la fecha en que se calcula el importe de la reparación; en este caso, la fecha en que termina el plazo para presentar la siguiente declaración) y la fecha en que la Administración o un tribunal reconocen el importe de la reparación y esta deviene un título ejecutivo. (43)

82. Dado que, a mi parecer, por estas razones la práctica nacional no garantiza la reparación adecuada del perjuicio sufrido por los sujetos pasivos afectados, debe ser declarada contraria al Derecho de la Unión.

2. **Solución alternativa**

83. En caso, no obstante, de que el Tribunal de Justicia considere que la reparación requerida no debe aproximarse a una reparación íntegra, o en caso de que por otro motivo no esté de acuerdo con el análisis precedente, propongo una solución alternativa a las cuestiones planteadas. A mi parecer, es evidente que, de una u otra manera, el margen de apreciación de los Estados miembros para decidir el método de cálculo aplicable está, pese a todo, limitado por los principios de efectividad y equivalencia. El resto de las presentes conclusiones parte de esta premisa.

84. El principio de efectividad exige que las vías de recurso dispuestas por el Derecho nacional permitan a los particulares ejercer de forma efectiva (y no meramente teórica) sus derechos derivados del Derecho de la Unión. Por lo tanto, este principio debe interpretarse en el sentido de que las vías de recurso previstas en el Derecho nacional deben garantizar a los particulares el derecho a exigir la reparación del perjuicio sufrido a causa de una infracción del Derecho de la Unión, siempre que se cumplan todos y cada uno de los requisitos Francovich.

85. Aunque la reparación que deben prestar los Estados miembros conforme a la doctrina Francovich no deba constituir necesariamente una reparación íntegra, considero que los Estados miembros deben resarcir a los particulares por la depreciación monetaria del valor de la reparación si esta ha sido calculada en referencia a un hecho pasado, como sucede en los procedimientos principales, concretamente a la fecha de consolidación del perjuicio. (44)

86. En consecuencia, estimo que, aunque no fuera necesario que la cuantía de la reparación que los Estados miembros han de abonar alcanzase el nivel de una reparación íntegra, procede considerar que en los procedimientos principales la práctica nacional controvertida no garantiza una reparación adecuada.

87. Como ya he indicado, conforme al principio de equivalencia el conjunto de normas procesales aplicables a los recursos debe aplicarse indistintamente tanto a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión como a aquellos basados en la infracción del Derecho interno. (45) Es evidente, sin embargo, que este principio no obliga a un Estado miembro a extender, a todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidas en contra de las disposiciones del Derecho de la Unión, su régimen de recaudación interno más favorable. (46)

88. La práctica nacional de reparación controvertida en los procedimientos principales no aplica el artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario (conforme al cual se ha de aplicar un tipo de interés equivalente al doble del tipo básico del banco central húngaro), sino los artículos 124/C y 124/D, apartado 6, de la misma Ley, que disponen la aplicación de un tipo equivalente al tipo básico del banco central húngaro.

89. Sin embargo, del tenor de los artículos 124/C y 124/D de la Ley de procedimiento general tributario se deduce claramente que estas disposiciones se aplican no solo en caso de que una

resolución del Tribunal de Justicia declare contraria al Derecho de la Unión una normativa nacional como la aplicada en Hungría, sino también cuando el Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) o la Kúria (Tribunal Supremo) declaren que una legislación nacional es contraria a la Constitución húngara o, en el caso de reglamentos municipales, a otras normas legales.

90. En tales circunstancias, y aunque le corresponde al órgano jurisdiccional nacional aclararlo, parece que los artículos 124/C y 124/D de la Ley de procedimiento general tributario constituyen una *lex specialis* dirigida específicamente a regular las consecuencias de una sentencia por la cual un tribunal superior declara que una norma es contraria a otra superior, lo cual se aplica por igual a los litigios basados en el Derecho de la Unión y a los que tienen un fundamento exclusivamente nacional.

91. Es cierto que las razones esgrimidas por la Kúria (Tribunal Supremo) para justificar la aplicación de los artículos 124/C y 124/D, en lugar de la del artículo 37, apartado 6, de la Ley de procedimiento general tributario pueden resultar un tanto sorprendentes. En efecto, según dicho tribunal la aplicación de esos dos artículos se explica por el hecho de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, las autoridades tributarias no cometieron infracción alguna de la legislación nacional vigente cuando aplicaron el criterio de las adquisiciones pagadas, pues este criterio estaba en vigor. Así formulada, esta explicación parece negar que el antiguo criterio de las adquisiciones pagadas fuese contrario al Derecho de la Unión desde el principio.

92. Aunque la explicación de la Kúria (Tribunal Supremo) puede resultar ciertamente chocante, ello no afecta a la compatibilidad de la práctica nacional con el Derecho de la Unión. Llego a esta conclusión porque, si las vías de recurso que ponen los Estados miembros a disposición de los particulares son conformes con el Derecho de la Unión, el hecho de que las razones de su aplicación sean erróneas no las hace contrarias a dicho Derecho. Por lo tanto, puesto que los artículos 124/C y 124/D se aplican indistintamente tanto a las vías de recurso basadas en el Derecho de la Unión como a las exclusivamente nacionales, no ha lugar a infracción alguna del principio de equivalencia. (47)

93. Habida cuenta de la argumentación precedente, propongo responder a las tres cuestiones prejudiciales del asunto C-13/18 y a las dos primeras del asunto C-126/18 del siguiente modo: En una situación como la que describen los órganos jurisdiccionales remitentes, el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que calcula el interés debido para reparar los daños causados por la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas en función de un tipo que se corresponde con el aplicado por el banco central competente a las principales operaciones de refinanciación, sin incrementar dicho tipo de manera que refleje el tipo que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito pudiera haber conseguido para tomar un préstamo de igual importe, y sin prever interés alguno que compense la depreciación monetaria del valor de la reparación adeudada, si esta se ha calculado desde la fecha en que se consolidó el perjuicio.

D. Las seis últimas cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-126/18

94. Antes de examinar las seis últimas cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional nacional en el asunto C-126/18, quisiera hacer algunas observaciones preliminares.

95. En primer lugar, procede señalar que en sus cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-126/18 menciona el artículo 183 de la Directiva del IVA, que es la disposición que incumplió Hungría al aplicar el criterio de las adquisiciones pagadas. No obstante, este artículo no parece relevante, ya que no hace referencia a norma procesal alguna. Además, aunque en sus cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente solo se refiere

al principio de efectividad, estimo necesario examinar las cuestiones planteadas también desde el punto de vista del principio de equivalencia, pues ambos principios imponen límites a la autonomía procesal de que disfrutaban los Estados miembros al configurar sus medidas compensatorias.

96. En segundo lugar, dado que la práctica nacional controvertida solo prevé el pago de un interés compuesto en caso de retraso en el pago de los intereses dirigidos a compensar la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas, entiendo que cuando las cuestiones prejudiciales se refieren al «interés compuesto» pretenden referirse realmente a los intereses de demora adeudados por el retraso en el pago de la reparación, aquí calculados a partir de la fecha en que el daño fue establecido. (48) En todo caso, a la luz de la repuesta que he dado en los apartados 78 a 80 de las presentes conclusiones, procede examinar los requisitos que han de concurrir para que deban abonarse dichos intereses de demora.

97. En tercer lugar, las seis últimas cuestiones prejudiciales planteadas en el asunto C-126/18 pueden dar a entender que las condiciones para percibir el pago de intereses son muy estrictas. Sin embargo, la descripción de los hechos que hace el órgano jurisdiccional remitente sugiere que la práctica nacional controvertida no es tan restrictiva como se desprende de las cuestiones prejudiciales. En efecto, parece que a los sujetos pasivos que han padecido la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas se les reconoció, pese a todo, el derecho a percibir intereses de demora, aunque no formularan ninguna solicitud específica, si, una vez presentada su reclamación, la Administración tributaria no les pagaba la reparación debida en el plazo previsto por el artículo 37, apartado 4, de la Ley de procedimiento general tributario. (49)

98. No obstante, le incumbe al órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-126/18 comprobar que las hipótesis planteadas en las cuestiones prejudiciales se corresponden con las circunstancias reales del procedimiento principal.

1. **Tercera cuestión prejudicial**

99. Con su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional en el asunto C-126/18 desea saber, en esencia, si los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, en circunstancias como las del procedimiento principal, no toma como punto de partida para calcular los intereses de demora adeudados por retraso en el pago de la reparación ni la fecha en que se produjo el perjuicio ni la fecha en que se devengaron los intereses debidos como reparación por el perjuicio principal, sino una fecha posterior.

100. A este respecto, quisiera señalar que, en mi opinión, la obligación de conceder una indemnización que se acerque, en esencia, a una compensación íntegra del perjuicio causado por la infracción del Derecho de la Unión no implica, como tal, una obligación para el Estado miembro en cuestión de pagar intereses de demora en caso de retraso en el pago de la reparación. En efecto, el pago de dichos intereses no tiene su origen directamente en la infracción del Derecho de la Unión por el Estado miembro, sino en la circunstancia objetiva de que dicho Estado se demoró en el pago de una deuda. Sin embargo, no hay ninguna disposición del Derecho de la Unión que se ocupe bien de la demora en el pago de la reparación o bien de la cuantía de los intereses debidos por tal demora.

101. Sobre este particular, considero que el principio de efectividad exige a los Estados miembros disponer en su legislación el pago de intereses de demora en caso de retraso en el pago de la reparación debida por una infracción de las obligaciones que incumben a dichos Estados miembros en virtud del Derecho de la Unión. De lo contrario, los Estados miembros no tendrían incentivo alguno para pagar la reparación a los particulares que hubiesen padecido los efectos de

una infracción del Derecho de la Unión, lo que en último término privaría de toda efectividad al derecho a una reparación plena. (50)

102. Según parece, en el procedimiento principal, Dalmandi considera que los intereses de demora deberían haberse devengado desde la fecha en que se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas, o incluso en la fecha en que el Tribunal de Justicia dictó su sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), ya que la Autoridad tributaria debió haber indemnizado automáticamente a la empresa por la aplicación de dicho criterio.

103. Sin duda, cuando el Tribunal de Justicia declara que, al aplicar una normativa nacional, un Estado miembro ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión, el principio de primacía de este Derecho exige que dicho Estado miembro adopte sin demora las medidas necesarias para derogar la normativa en cuestión, y las autoridades nacionales deben dejar de aplicarla inmediatamente. (51)

104. Sin embargo, ni el principio de primacía del Derecho de la Unión ni el de efectividad de las vías de recurso exigen que los Estados miembros dispongan espontáneamente la reparación del perjuicio causado por la infracción del Derecho de la Unión, ni que interrumpan los plazos de prescripción disponiendo, como ha hecho Hungría, un procedimiento administrativo de reparación.

105. Es cierto que, si el Tribunal de Justicia considera que un acto legislativo o administrativo que emana de las autoridades de un Estado miembro es contrario al Derecho de la Unión, dicho Estado está obligado a revocar el acto de que se trate y, aplicando los requisitos Francovich, a reparar los efectos ilícitos que el acto haya producido. (52)

106. Sin embargo, tal como reiteradamente ha señalado el Tribunal de Justicia, las normas de procedimiento que rigen el pago de la reparación debida por la infracción del Derecho de la Unión dependen del Derecho nacional, y este puede exigir que se presente una reclamación para el pago de la reparación. (53) Así, el solo hecho de que inmediatamente después de que se dictase la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), o incluso tras la adopción de la Ley de modificación, Hungría no pagase espontáneamente reparación alguna a los sujetos pasivos que habían padecido la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas no implica automáticamente el devengo de intereses de demora por dicha reparación. El Estado miembro en cuestión *solo* debe aplicar espontáneamente los intereses de demora, en virtud del principio de equivalencia, si la legislación nacional dispone que, cuando un tribunal declara que un acto jurídico nacional es contrario a una norma superior, dichos intereses comienzan a correr, *ipso iure*, desde la adopción de la sentencia.

107. Puesto que los Estados miembros no están obligados a reparar espontáneamente el perjuicio que han causado con la infracción del Derecho de la Unión, de ello se deduce que, en principio, un Estado miembro puede disponer que el pago de los intereses de demora no se devengue desde la fecha en que se produjo el perjuicio.

108. Del mismo modo, los Estados miembros no tienen la obligación de prever que tal interés debe abonarse inmediatamente después de que la autoridad o el tribunal de que se trate declare que dicho perjuicio debe repararse.

109. Es cierto que, en caso de demora en el pago de la reparación debida con arreglo al Derecho de la Unión, los Estados miembros deben disponer el pago de tales intereses. Sin embargo, a la Administración no se le puede exigir que pague la reparación inmediatamente una vez reconocido el perjuicio. (54) Por lo tanto, el principio de efectividad no obliga a los Estados miembros a disponer que la fecha de inicio para el cálculo del interés de demora sea aquella en que se produjo el perjuicio o la fecha en que se devengó por primera vez el interés pagado como

reparación por el perjuicio principal; solo exige que la fecha de inicio tenga lugar en un plazo razonable a partir del reconocimiento del perjuicio, bien por el órgano administrativo competente, bien por un tribunal.

110. En el procedimiento principal, la práctica nacional, según entiendo, prevé el pago de tales intereses cuando la Administración no haya pagado los intereses de reparación del perjuicio en un plazo de 30 días (45 días en algunos casos), plazo que comienza a contar a partir de la presentación de la solicitud de reparación y que parece un período razonable para que la Administración considere la fundamentación de dicha solicitud. Por lo tanto, dicho plazo no se puede calificar de contrario al principio de efectividad.

111. En cuanto al principio de equivalencia, dado que el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-126/18 es el único que conoce cómo se aplica esta clase de interés en otras circunstancias, a él le corresponde comprobar que en el presente caso no se aplican plazos más breves cuando el Estado miembro de que se trata debe pagar una reparación por una causa basada exclusivamente en el Derecho tributario nacional.

112. A este respecto, propongo responder a la tercera cuestión prejudicial que los principios de efectividad y equivalencia de las vías de recurso se deben interpretar en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional que, en circunstancias como las del procedimiento principal, toma como punto de partida para el cálculo del interés de demora en caso de retraso en el pago de la reparación no la fecha en que se devengó por primera vez el interés dirigido a resarcir el perjuicio principal, sino una fecha posterior, siempre que, por un lado, dicha fecha no se postergue más allá de un plazo razonable desde que se reconoció la obligación de pagar la reparación y que, por otro, esa misma fecha se aplique en caso de retraso en el pago de una reparación basada exclusivamente en el Derecho nacional.

2. ***Cuarta cuestión prejudicial***

113. Con su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional en el asunto C-126/18 desea saber, en esencia, si los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que exige a los sujetos pasivos, para poder percibir los intereses de demora, que presenten una reclamación específica, requisito que no se aplica en otros casos en que se adeudan intereses de demora, dado que estos se reconocen automáticamente.

114. A este respecto, considero que exigir a los sujetos pasivos que presenten un tipo particular de reclamación no es, de por sí, contrario al principio de efectividad. En efecto, tal exigencia no implica, según la expresión utilizada por el Tribunal de Justicia, que se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión. (55) No obstante, si la exigencia se aplicase de forma retroactiva a los sujetos pasivos que presentaron sus demandas antes de que el Tribunal de Justicia juzgase la compatibilidad del criterio de las adquisiciones pagadas con el Derecho de la Unión, sí que privaría (o, al menos, podría privar) de todo efecto útil a dichas demandas, (56) de modo que habría de considerarse contraria al principio de efectividad.

115. En cuanto al principio de equivalencia, esta cuestión presume, tal cual está formulada, que existe una infracción de dicho principio. En efecto, como ya he expuesto, el principio de equivalencia requiere que a las acciones basadas en el Derecho de la Unión se apliquen las mismas normas procesales que a acciones similares basadas en el Derecho nacional. (57)

116. Sin embargo, en el procedimiento principal ciertos elementos que constan en los expedientes podrían dar a entender que, en contra de la premisa en que se basa la cuarta cuestión prejudicial,

tal como ha sido formulada por el órgano jurisdiccional remitente, la presentación de una reclamación específica no se requiere solo en circunstancias como las del presente caso (es decir, una infracción del Derecho de la Unión), sino también en otras situaciones comprendidas exclusivamente en el ámbito del Derecho nacional.

117. En consecuencia, propongo reformular la cuarta cuestión prejudicial y responder que los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional que exige a los sujetos pasivos la presentación de una reclamación específica para la obtención del pago de intereses de demora, si tal exigencia se impone con independencia de si el perjuicio que da origen a la deuda pagada con retraso se produjo por una infracción del Derecho de la Unión o del Derecho nacional.

3. *Quinta y octava cuestiones prejudiciales*

118. Con su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si en circunstancias como las del procedimiento principal los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional conforme a la cual solo se puede obtener el pago de intereses de demora si el sujeto pasivo ha presentado una reclamación en que no solicite específicamente a los intereses, sino a la devolución de su excedente del IVA deducible aún pendiente en la fecha en que se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas.

119. Esta cuestión es similar a la octava, en que el órgano jurisdiccional remitente inquiriere si los principios de efectividad y equivalencia se oponen a una práctica nacional conforme a la cual los intereses de demora solo se pueden reclamar si el sujeto pasivo está en situación de reclamar la devolución de un excedente del IVA deducible en relación con el período impositivo durante el cual se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas.

120. Por lo tanto, voy a examinar estas dos cuestiones conjuntamente, aunque, según las interpreto, existe una pequeña diferencia entre ambas: la quinta trata de una exigencia formal, la de que el sujeto pasivo presente una reclamación no relacionada con la deuda cuyo pago se ha demorado, mientras que la octava trata de una condición sustantiva, concretamente la de que el sujeto pasivo esté en situación de reclamar la devolución de un excedente del IVA deducible en relación con el período impositivo durante el cual se derogó la disposición contraria al Derecho de la Unión.

121. A este respecto, debo admitir que una práctica que exige al sujeto pasivo presentar una reclamación específica para los intereses de demora, por inusual que sea, en sí misma no tiene el efecto de hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión. Por lo tanto, tal condición no es contraria al principio de efectividad, siempre que se cumplan los dos requisitos siguientes.

122. En primer lugar, el sujeto pasivo debe haber sido informado de forma relativamente clara y en tiempo oportuno de la necesidad de presentar ese tipo de reclamación para obtener el pago de los intereses de demora.

123. En segundo lugar, la exigencia no debe ocultar ninguna condición sustantiva. En particular, no debe tener el efecto de limitar el pago de intereses de demora a los sujetos pasivos que aún tuviesen un excedente del IVA deducible cuando se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas. En efecto, el perjuicio que origina la deuda podría haberse producido mucho antes del ejercicio del IVA anterior al período durante el cual se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas. En ese caso, el sujeto pasivo debería tener derecho a reclamar los intereses de demora por retraso en el pago de la reparación de dicho perjuicio (salvo que haya prescrito), aunque ya

no tenga un excedente del IVA deducible.

124. Por lo tanto, considero que el principio de efectividad prohíbe a los Estados miembros limitar el pago de intereses de demora a los sujetos pasivos que aún tuviesen un excedente del IVA deducible cuando se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas.

125. En cuanto al *principio de equivalencia*, este también puede verse vulnerado si los requisitos a los que se refieren las cuestiones quinta y octava solo se aplican en caso de retraso en el pago de una indemnización por infracción del Derecho de la Unión y no en caso de una infracción de una norma de Derecho nacional. Sin embargo, no disponemos de suficiente información para dilucidar si sucedió así en el procedimiento principal. (58)

126. Obviamente, ello sería muy diferente en lo que concierne al requisito de estar en situación de reclamar la devolución de un excedente del IVA deducible en relación con el período impositivo durante el cual se derogó la disposición contraria al Derecho de la Unión, si esta última se aplicara solo a las solicitudes de intereses de demora por retraso en el pago de la reparación adeudada en relación con el período concreto durante el cual ya se hubiese indicado un excedente del IVA deducible en la declaración del impuesto anterior a la adopción de la Ley de modificación.

127. A mi parecer, en tal caso, dado que el requisito en cuestión no impediría el pago de intereses por retraso en el pago de la reparación adeudada por daños causados antes de dicho período a un sujeto pasivo que ya no dispusiera de un excedente del IVA deducible en la fecha en la que se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas, no se puede apreciar realmente infracción alguna del principio de efectividad. En efecto, este requisito simplemente equivaldría a verificar la existencia de un perjuicio real pidiendo a los interesados que indicasen si disponen de un excedente del IVA deducible para el actual ejercicio del impuesto.

128. En atención a las consideraciones que preceden, propongo responder a las cuestiones prejudiciales quinta y octava que los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional conforme a la cual solo procede pagar intereses de demora si el sujeto pasivo ha presentado una reclamación cuyo contenido no se refiera al pago de la reparación debida por todos los perjuicios causados a raíz de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas, sino al reembolso, en la fecha en que se derogó dicho criterio, del excedente del IVA deducible que estuviese pendiente en esa fecha, siempre que, para presentar tal solicitud, el sujeto pasivo no necesite todavía disponer, en ese momento, de un excedente del IVA deducible, y que la exigencia se aplique también en caso de demora en el pago de una indemnización por infracción del Derecho nacional.

4. ***Sexta cuestión prejudicial***

129. Con su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional desea saber, en esencia, si los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional de un Estado miembro conforme a la cual los intereses de demora solo se aplican al importe de la pérdida económica sufrida durante el período impositivo del IVA anterior a la presentación de la solicitud.

130. A este respecto es necesario recordar que, en el procedimiento principal, el perjuicio se produjo cuando, una vez constatado un excedente del IVA deducible en una declaración del IVA, la autoridad tributaria no reembolsó dicho excedente dentro del plazo previsto por la legislación nacional.

131. Por lo tanto, al disponer que solo se apliquen los intereses de demora sobre el importe del

perjuicio producido durante el período de declaración del IVA anterior a la presentación de la solicitud, una práctica nacional como la controvertida en el procedimiento principal, por un lado, exige la presentación de una solicitud para cada ejercicio del IVA y, por otro, establece un plazo de prescripción. Dicho plazo se corresponde con el tiempo restante del ejercicio impositivo durante el cual se produjo la pérdida económica, incrementado en la duración del ejercicio siguiente. Propongo examinar ahora por separado estos dos efectos de la práctica nacional.

132. En cuanto al efecto de obligar a los sujetos pasivos a presentar una reclamación en cada caso en que aleguen que han sufrido una pérdida o perjuicio, la práctica nacional no parece contraria a los principios de efectividad y equivalencia, siempre que esa misma condición se aplique también en caso de demora en el pago de deudas derivadas de una infracción del Derecho nacional. (59)

133. En cuanto al efecto de establecer un período de prescripción, la práctica puede ser contraria al principio de efectividad si dicho plazo es demasiado breve como para permitir que una persona razonablemente atenta y perspicaz presente una solicitud de pago de los intereses de demora, habida cuenta del grado de exigencia de los requisitos formales que se impongan al respecto y del alcance de la información relevante puesta a disposición de dicha persona.

134. Lo mismo sucedería si la práctica nacional se aplicara de manera retroactiva, esto es, a ejercicios anteriores a su adopción, y, al proceder de este modo, se obstaculizasen los pagos de intereses de demora por retraso en el pago de la reparación adeudada en relación con cualquier ejercicio que precediera al ejercicio anterior a la presentación de la reclamación. En tal situación, resulta evidente que los sujetos pasivos no podrían cumplir el plazo de prescripción, pues no podrían prever que sería adoptado. No obstante, le corresponde al órgano jurisdiccional remitente valorar estos dos aspectos.

135. Con respecto al principio de equivalencia, es el órgano jurisdiccional nacional quien debe determinar si, en al menos una situación comparable, se aplica un plazo semejante a una deuda basada exclusivamente en el Derecho nacional.

136. Por lo tanto, propongo responder a la sexta cuestión prejudicial que los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional conforme a la cual solo se aplican intereses de demora respecto de la cantidad de pérdidas económicas ocurridas durante el período impositivo del IVA anterior a presentación de la solicitud, siempre que el plazo de prescripción establecido por dicha práctica nacional no sea demasiado breve para que una persona razonablemente atenta y perspicaz pueda presentar una solicitud de pago de intereses de demora, que dicho requisito no se aplique de manera retroactiva y que se aplique también en caso de demora en el pago de deudas derivadas de una infracción del Derecho nacional.

5. Séptima cuestión prejudicial

137. Con su séptima cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, en esencia, si los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que priva definitivamente al sujeto pasivo de la posibilidad de reclamar los intereses de demora con el argumento de que, por un lado, el criterio de las adquisiciones pagadas estaba en vigor cuando se aplicó y, por otro, ha expirado el plazo de prescripción para reclamar los intereses.

138. Respecto a la primera parte de la cuestión, procede recordar de nuevo que el pago de los intereses de demora es necesario para garantizar la efectividad del derecho que asiste a todo particular a ser resarcido plenamente de todo perjuicio causado por una infracción del Derecho de

la Unión por parte de un Estado miembro. En consecuencia, considero que el hecho de que la disposición que posteriormente fue declarada contraria al Derecho de la Unión estuviera en vigor cuando fue aplicada no sirve para justificar la denegación de intereses de demora. (60)

139. Con respecto a la segunda parte de la cuestión prejudicial, quisiera señalar que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión del establecimiento de unos plazos razonables para el ejercicio de la acción, (61) aun cuando el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada. (62) No obstante, para ser compatibles con el Derecho de la Unión, los plazos de prescripción aplicados a las acciones indemnizatorias por infracciones del Derecho de la Unión deben cumplir también con los principios de equivalencia y efectividad.

140. En el procedimiento principal, la práctica nacional dispone un doble plazo de prescripción. (63)

141. El primero de ellos se refiere al período impositivo por el cual se puede solicitar la reparación. Según la información que consta en el expediente remitido al Tribunal de Justicia, la práctica nacional dispone, con arreglo al artículo 164, apartado 1, de la Ley de procedimiento general tributario, que solo se repare el perjuicio que se haya producido desde el último período impositivo de 2005.

142. Tal limitación no parece ser contraria al principio de efectividad, ya que no hace imposible ni excesivamente difícil ejercitar los derechos que confiere a los particulares el ordenamiento jurídico de la Unión. (64) De hecho, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de los plazos de prescripción de tres (65) o incluso de dos años. (66) Además, dicho plazo no parece contrario al principio de equivalencia, pues el mismo plazo de prescripción de cinco años parece aplicarse a las acciones indemnizatorias basadas en la infracción del Derecho nacional. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar este extremo.

143. El segundo plazo de prescripción se refiere al tiempo disponible para que los sujetos pasivos presenten su solicitud de reparación.

144. A este respecto, de la descripción de los hechos que se hace en el asunto C-126/18 y a los que ya se refirió el Gobierno húngaro durante la vista se deduce que, aunque los sujetos pasivos no hubiesen presentado una reclamación específica, dispusieron de cinco años desde que se derogó el criterio de las adquisiciones pagadas para presentar una solicitud de reparación.

145. Dado que el plazo de prescripción no comienza a correr en el momento en que se produce el perjuicio, lo que aparentemente hace la práctica nacional, en definitiva, es ampliar el plazo inicial previsto por el artículo 164, apartado 1, de la Ley de procedimiento general tributario. (67) Si esto es correcto, Hungría ha ido más allá de lo que le exige el Derecho de la Unión, que es disponer un plazo de prescripción suficientemente amplio para que los particulares puedan ejercer los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión, de manera que, en tal situación, no considero que se haya vulnerado el principio de efectividad.

146. En cuanto al principio de equivalencia, de los autos no se desprende que se aplique un plazo más favorable cuando la Kúria (Tribunal Supremo) declare que una disposición es contraria a una norma nacional de rango superior.

147. Por lo tanto, propongo responder a la séptima cuestión prejudicial que los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que priva definitivamente al sujeto pasivo de la posibilidad de reclamar intereses de

demora debido a que el criterio de las adquisiciones pagadas estaba en vigor cuando se aplicó. No obstante, dichos principios no se oponen a una práctica nacional que priva definitivamente al sujeto pasivo de la posibilidad de reclamar intereses de demora debido a que ha transcurrido el plazo de prescripción previsto para presentar tal reclamación, siempre que dicho plazo i) no sea excesivamente breve y ii) se aplique también a las deudas relativas a perjuicios causados por una disposición que infringe una norma nacional de rango superior. A mi parecer, a fin de disipar cualquier posible duda, es evidente que el plazo de prescripción de cinco años aplicable en el presente caso no puede considerarse, de por sí, excesivamente breve.

V. Conclusión

148. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría) y por el Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szekszárd, Hungría) del siguiente modo:

1) En una situación como la que describen los respectivos órganos jurisdiccionales, el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que calcula el interés debido para reparar los daños causados por la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas en función de un tipo que se corresponde con el aplicado por el banco central competente a las principales operaciones de refinanciación, sin incrementar dicho tipo de manera que refleje el tipo que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito pudiera haber conseguido para tomar un préstamo de igual importe, y sin prever interés alguno que compense la depreciación monetaria del valor de la reparación adeudada, si esta se ha calculado en la fecha en que se consolidó el perjuicio.

2) Los principios de efectividad y equivalencia de las vías de recurso se deben interpretar en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional que, en circunstancias como la de los procedimientos principales, toma como punto de partida para el cálculo del interés de demora en caso de retraso en el pago de la reparación no la fecha en que se devengó por primera vez el interés dirigido a resarcir el perjuicio principal, sino una fecha posterior, siempre que, por un lado, dicha fecha no se postergue más allá de un plazo razonable desde que se reconoció la obligación de pagar la reparación y que, por otro, esa misma fecha se aplique en caso de retraso en el pago de una reparación basada exclusivamente en el Derecho nacional.

3) Los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional que exige a los sujetos pasivos la presentación de una reclamación específica para la obtención del pago de intereses de demora, si tal exigencia se impone con independencia de si el perjuicio que da origen a la deuda pagada con retraso se produjo por una infracción del Derecho de la Unión o del Derecho nacional.

4) Los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica nacional conforme a la cual solo procede pagar intereses de demora si el sujeto pasivo ha presentado una reclamación cuyo contenido no se refiera al pago de la reparación debida por todos los perjuicios causados a raíz de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas, sino al reembolso, en la fecha en que se derogó dicho criterio, del excedente del IVA deducible que estuviese pendiente en esa fecha, siempre que, para presentar tal solicitud, el sujeto pasivo no necesite todavía disponer, en ese momento, de un excedente del IVA deducible, y que la exigencia se aplique también en caso de demora en el pago de una indemnización por infracción del Derecho nacional.

5) Los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se

oponen a una práctica nacional conforme a la cual solo se aplican intereses de demora respecto de la cantidad de pérdidas económicas ocurridas durante el período impositivo del IVA anterior a presentación de la solicitud, siempre que el plazo de prescripción establecido por dicha práctica nacional no sea demasiado breve para que una persona razonablemente atenta y perspicaz pueda presentar una solicitud de pago de intereses de demora, que dicho requisito no se aplique de manera retroactiva y que se aplique también en caso de demora en el pago de deudas derivadas de una infracción del Derecho nacional.

6) Los principios de efectividad y equivalencia deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que priva definitivamente al sujeto pasivo de la posibilidad de reclamar intereses de demora debido a que el criterio de las adquisiciones pagadas estaba en vigor cuando se aplicó. No obstante, dichos principios no se oponen a una práctica nacional que priva definitivamente al sujeto pasivo de la posibilidad de reclamar intereses de demora debido a que ha transcurrido el plazo de prescripción previsto para presentar tal reclamación, siempre que dicho plazo i) no sea excesivamente breve y ii) se aplique también a las deudas relativas a perjuicios causados por una disposición que infringe una norma nacional de rango superior.

1 Lengua original: inglés.

2 Parece ser que, a pesar de haber sido modificado en varias ocasiones, el contenido de esta disposición ha permanecido invariable, salvo que el plazo de 45 días se aplica ahora si la solicitud de reembolso supera la cuantía de 1 000 000 de forintos [(HUF)]

3 Parece ser que, en la versión de esta disposición aplicable hasta el 31 de diciembre de 2011, la Kúria (Tribunal Supremo) no figuraba entre los órganos jurisdiccionales mencionados

4 Véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de julio de 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), apartado 71.

5 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «la primacía del Derecho de la Unión exige que los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el ámbito de sus respectivas competencias, las disposiciones del Derecho de la Unión tengan la obligación de garantizar la plena eficacia de tales disposiciones, si es necesario dejando sin aplicar, en el ejercicio de su propia competencia, cualquier disposición nacional contraria, sin instar su eliminación previa por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional y sin esperar a que se lleve a cabo tal eliminación» [sentencia de 4 de diciembre de 2018, *The Minister for Justice and Equality y Commissioner of the Garda Síochána* (C-378/17, EU:C:2018:979), apartado 35].

6 Sobre este aspecto, el Tribunal de Justicia ha sido claro: en principio, los sujetos pasivos deben poder recuperar la totalidad de sus créditos, como consecuencia y complemento de los derechos que confieren a los particulares las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales impuestos, gravámenes o derechos. Véase la sentencia de 28 de febrero de 2018, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121), apartado 24. La situación es diferente, en cambio, si se ha demostrado que la persona obligada a pagar el impuesto o gravamen se lo ha repercutido a otros sujetos sin que su cuota de mercado o sus beneficios se vieran afectados. Véase la sentencia de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros* (C-398/09, EU:C:2011:540), apartados 17 y 18.

7 El derecho que el Derecho de la Unión reconoce a los particulares a ser compensados por las infracciones de dicho Derecho cometidas por los Estados miembros es consecuencia de la primacía del Derecho de la Unión. Véanse las sentencias de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros* (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), apartados 84 y 106, y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161),

apartado 125. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este derecho es inherente al sistema de los Tratados en los que [...] se funda [la Unión Europea]. Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de junio de 2014, Specht y otros (C?501/12 a C?506/12, C?540/12 y C?541/12, EU:C:2014:2005), apartado 98.

8 Sentencia de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros (C?6/90 y C?9/90, EU:C:1991:428), apartado 40.

9 Véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C?118/08, EU:C:2010:39), apartado 30.

10 Habida cuenta del principio de protección de la confianza legítima o la regla *nemo potest venire contra factum proprium*, consagrada por el Derecho de la Unión —véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de noviembre de 2014, Italia/Comisión (C?385/13 P, no publicada, EU:C:2014:2350), apartado 67—, que se corresponde con el principio de Derecho común del *estoppel*, considero que la jurisprudencia relativa a la acción indemnizatoria contra las instituciones de la Unión es válida para la dirigida contra los Estados miembros.

11 Véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de octubre de 2014, Giordano/Comisión (C?611/12, EU:C:2014:2282), apartado 36.

12 En efecto, si los sujetos pasivos presentaron una solicitud después de la denegación de la devolución del excedente del IVA deducible, puede presumirse que desean obtener dicha devolución en lugar de trasladarlo y utilizarlo en la siguiente declaración del impuesto. Sin embargo, salvo prueba de lo contrario, para los sujetos pasivos que presentaron su solicitud después de que se dictase la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C 274/10, EU:C:2011:530), no puede presumirse que hubieran deseado obtener dicha devolución.

13 Auto de 7 de julio de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C 654/13, no publicado, EU:C:2014:2127), apartado 34. Desde el momento en que una persona se ve privada de una suma de dinero, aunque sea por un breve período de tiempo, debe considerarse que ha sufrido un perjuicio. Véase la sentencia de 28 de febrero de 2018, Nidera (C?387/16, EU:C:2018:121), apartado 32.

14 En particular, a este respecto, las referencias de las partes al principio de neutralidad del IVA no me parecen especialmente relevantes. De hecho, este principio se puede considerar respetado, ya que los sujetos pasivos tuvieron la posibilidad de utilizar el excedente del IVA deducible para pagar sus deudas del IVA.

15 Véase, por analogía, la sentencia de 3 de febrero de 1994, Grifoni/Comisión (C?308/87, EU:C:1994:38), apartado 16.

16 Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C?411/17, EU:C:2018:972), puntos 201 a 205, y las sentencias de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten (C?409/06, EU:C:2010:503), apartado 67; de 28 de febrero de 2012, Inter-Environnement Wallonie y Terre Wallonne (C?41/11, EU:C:2012:103), apartado 63, y de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C?597/17, EU:C:2019:544), apartado 61.

17 Véanse, en este sentido, sentencias de 17 de mayo de 1990, Barber (C?262/88, EU:C:1990:209), apartado 41; de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten (C?409/06, EU:C:2010:503), apartado 67, y de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement (C?379/15, EU:C:2016:603), apartado 33.

18 Para poder imponer dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los Estados miembros de que se trate y el riesgo de trastornos graves. Véase la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635), apartado 45. Según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos en el tiempo de esa sentencia. Véase, por ejemplo, la sentencia de 29 de julio de 2010, Brouwer (C?577/08, EU:C:2010:449), apartado 34.

19 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 2 de agosto de 1993, Marshall (C?271/91, EU:C:1993:335), apartado 26, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C?397/98 y C?410/98, EU:C:2001:134), apartado 95.

20 Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C?591/10, EU:C:2012:478), apartado 29.

21 Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de enero de 2000, Mulder y otros/Consejo y Comisión (C?104/89 y C?37/90, EU:C:2000:38), apartado 63. La jurisprudencia en materia de pérdida de oportunidades ofrece un buen ejemplo de esta excepción. Véase, en particular, la sentencia del Tribunal de la Función Pública de la Unión Europea, de 13 de marzo de 2013, AK/Commission (F?91/10, EU:F:2013:34), apartado 92. En mi opinión, esto es lo que el Tribunal de Justicia quiere decir cuando ha utilizado el concepto de «reparación adecuada» o cuando ha declarado que, «según el caso, la indemnización en forma de intereses puede ser superior o inferior a las pérdidas reales» «a fin de garantizar una compensación mediante reglas de fácil gestión y control por parte de la Administración tributaria». Véase la sentencia de 28 de febrero de 2018, Nidera (C?387/16, EU:C:2018:121), apartado 36. Esta interpretación se ve respaldada por el hecho de que en esa misma sentencia el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 37, que el sujeto pasivo ha de poder recuperar «en condiciones adecuadas la totalidad del crédito derivado del excedente del IVA sin correr *ningún riesgo financiero*» (el subrayado es mío), lo que parece indicar que el Tribunal de Justicia no quiso apartarse del principio del derecho a una reparación íntegra.

22 Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, si bien «incumbe al Estado, con arreglo al Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado», esto es «sin perjuicio del derecho a indemnización que está basado directamente en el Derecho [de la Unión]». Véase, por ejemplo, el auto de 23 de abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C?201/05, EU:C:2008:239), apartado 126.

23 Véase, en este sentido, la sentencia de 4 de diciembre de 2018, The Minister for Justice and Equality y Commissioner of the Garda Síochána (C?378/17, EU:C:2018:979), apartado 39.

24 Véase, por ejemplo, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Comisión/IPK International (C?336/13 P, EU:C:2015:83), apartado 30.

25 Véase la sentencia de 28 de febrero de 2018, Nidera (C?387/16, EU:C:2018:121), apartados 28 y 29. En principio, el interés dirigido a compensar por el tiempo transcurrido antes de la determinación judicial de la cuantía del perjuicio, independientemente de cualquier retraso atribuible al deudor, se designa como «interés compensatorio» y forma parte de la reparación

concedida. Véase la sentencia de 10 de enero de 2017, Gascogne Sack Deutschland y Gascogne/Unión Europea (T-577/14, EU:C:2017:1), apartado 168 y jurisprudencia citada.

26 Véase, en ese sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), apartado 17.

27 Véase, por ejemplo, el auto de 21 de octubre de 2015, Kovozber (C-120/15, no publicado, EU:C:2015:730), apartado 30.

28 Cuando se plantea la cuestión de si las normas nacionales de procedimiento hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere a los particulares el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, esta debe analizarse en referencia al papel que desempeñan las disposiciones correspondientes en el procedimiento en su conjunto, a la forma en que se desarrolla el procedimiento y a las características especiales de dichas disposiciones ante las distintas autoridades nacionales. Sentencia de 6 de octubre de 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662), apartado 36.

29 Sentencia de 13 de marzo de 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163), apartado 43.

30 Sentencia de 12 de diciembre de 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834), apartado 32.

31 Véase, por ejemplo, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 41).

32 Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartado 31 y la jurisprudencia citada.

33 Sentencia de 15 de abril de 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193), apartado 20.

34 En contra de la postura defendida por la Comisión durante la vista, entiendo que los sujetos pasivos afectados sí sufrieron un perjuicio; no en cuanto a una pérdida de beneficios, sino en cuanto a una reducción de su liquidez. En cualquier caso, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que toda pérdida de beneficios debe ser reparada. Véase la sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), apartado 91.

35 Véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartado 22.

36 Sentencias de 24 de octubre de 2013, Rafinaria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 24; de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartado 20, y de 28 de febrero de 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121), apartado 25. En el presente caso, los órganos jurisdiccionales nacionales no han especificado la fecha en que la Administración húngara reembolsaba el excedente del IVA deducible cuando desde el principio se cumplía el criterio de las adquisiciones pagadas. Sin embargo, Sole Mizo informa de que este plazo era de 45 días.

37 A título comparativo, véase el artículo 99, apartado 2, del Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1296/2013, (UE) n.º 1301/2013, (UE) n.º 1303/2013, (UE) n.º 1304/2013, (UE) n.º 1309/2013, (UE) n.º 1316/2013, (UE) n.º 223/2014 y (UE) n.º 283/2014 y la Decisión n.º 541/2014/UE y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n.º 966/2012 (DO 2018, L 193,

p. 1), o el artículo 2, apartado 6, de la Directiva 2011/7/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (DO 2011, L 48, p. 1).

38 Véase el punto 48 de las presentes conclusiones.

39 Véase, por ejemplo, la sentencia de 27 de enero de 2000, Mulder y otros/Consejo y Comisión (C-104/89 y C-37/90, EU:C:2000:38), apartado 51.

40 Traducción no oficial. Véase también la sentencia de 24 de octubre de 2013, Rafinaria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 23. A este respecto procede señalar que, para garantizar la plena reparación, el interés que compense la depreciación monetaria debe seguir devengándose hasta que se haya producido el pago efectivo de la reparación.

41 La declaración del IVA correspondiente a septiembre de 2011 es la que cubre el período de tiempo durante el que se adoptó la Ley de modificación.

42 Desde el punto de vista lógico, dado que el método de cálculo utilizado por la práctica nacional, que consiste en tratar cada ejercicio de declaración de forma independiente, y, por tanto, teniendo en cuenta que cada perjuicio resultante de la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas se consolidó al final de cada ejercicio, debería haberse aplicado un interés para compensar la depreciación monetaria desde el final de cada ejercicio.

43 Es muy probable que el motivo resida en que el artículo 165, apartado 2, de la Ley de procedimiento general tributario disponga que «no se aplicará el recargo de demora al propio recargo de demora». Sin embargo, si se interpreta esta disposición en el sentido de que se opone a un interés que compense la depreciación monetaria, considero que debe ser declarada contraria al Derecho de la Unión.

44 Véanse, por analogía, las sentencias de 2 de agosto de 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335), apartado 31, y de 4 de diciembre de 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650), apartado 68.

45 Sentencia de 28 de enero de 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38), apartado 71.

46 Sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544), apartado 20.

47 Véase, por analogía, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996), apartado 40. Es preciso señalar también que, en el ámbito de las acciones directas, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aunque los fundamentos de Derecho revelen una infracción del Derecho de la Unión, si su fallo resulta justificado con arreglo a otros fundamentos de Derecho, el recurso de casación debe desestimarse. Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de junio de 2018, Ori Martín/Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-463/17 P, EU:C:2018:411), apartado 24.

48 Habida cuenta de la tipología de los intereses que existen en el Derecho de la Unión, descrita por el Abogado General Bot en sus conclusiones presentadas en el asunto Comisión/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), considero que el interés debido para resarcir el perjuicio causado por la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas, así como el interés que debería haberse previsto para compensar la depreciación monetaria, están comprendidos en el concepto de «interés compensatorio» y, a efectos del procedimiento principal, el concepto de «intereses de demora» debería utilizarse para designar los intereses de demora adeudados en caso de retraso en el pago del interés compensatorio.

49 Por otro lado, según parece, Dalmandi percibió intereses de demora debido al retraso en el pago de la reparación a la que tenía derecho dicha empresa, tras haber presentado una reclamación al efecto.

50 Véase, a este respecto, la sentencia de 30 de junio de 2016, Ciup (C-288/14, no publicada, EU:C:2016:495), apartado 46. Puesto que la obligación de pagar intereses de demora se deriva del principio de efectividad y del derecho a una reparación plena, los Estados miembros tienen libertad para establecer el tipo de dichos intereses, siempre que el tipo elegido compense por la pérdida del importe correspondiente al perjuicio y constituya un incentivo para que la Administración pague sin demora la compensación por daños y perjuicios.

51 Sentencia de 13 de julio de 1972, Comisión/Italia (48/71, EU:C:1972:65), apartado 7. En el procedimiento principal, esto significaba que Hungría solo estaba obligada, por su propia iniciativa, a cesar en la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas y a devolver los excedentes del IVA deducible que siguiesen pendientes en la fecha de la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530).

52 Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet/Reino de Bélgica (C-6/60-INM, EU:C:1960:48), p. 569.

53 Sentencia de 4 de octubre de 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807), apartado 123. Esta solución resulta lógica, pues la reparación precisa del perjuicio sufrido exige tener en cuenta, para cuantificar dicho perjuicio, ciertos parámetros de hecho que solo las personas afectadas pueden conocer.

54 Véase, por analogía, la sentencia de 15 de marzo de 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187), apartado 20.

55 Sentencia de 11 de abril de 2019, Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), apartado 39.

56 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros tienen libertad para aplicar una nueva normativa a los efectos futuros de situaciones nacidas al amparo de la normativa anterior. Véase la sentencia de 29 de junio de 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333), apartado 25. No obstante, el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, de un derecho que le había sido conferido por la normativa anterior. Sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 39.

57 Sentencia de 28 de enero de 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38), apartado 71. No obstante, este principio no se verá vulnerado si la legislación nacional exige la presentación de una reclamación específica para obtener el pago de intereses de demora, aunque tal exigencia no se imponga para otras clases de intereses. En efecto, dado que el principio de equivalencia solo exige que se apliquen las mismas normas procesales a las acciones basadas en el Derecho de la

Unión que a acciones similares basadas en el Derecho nacional, no se opone a la aplicación de distintas normas procesales a clases de intereses diferentes.

58 En particular, dado que tal exigencia significaría la imposición de un plazo específico para obtener el pago de intereses de demora, sería preciso comprobar que tal exigencia se aplica también en situaciones similares basadas exclusivamente en el Derecho nacional.

59 Véanse los puntos 114 y 121 de las presentes conclusiones para un análisis más en profundidad.

60 No obstante, en la situación del procedimiento principal este argumento no se formuló para justificar la denegación de los intereses de demora, sino para justificar la aplicación de un tipo de interés equivalente al doble del tipo básico del banco central nacional al calcular la reparación debida por la aplicación del criterio de las adquisiciones pagadas.

61 Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de junio de 2014, *Specht y otros* (C?501/12 a C?506/12, C?540/12 y C?541/12, EU:C:2014:2005), apartado 115.

62 Sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Caterpillar Financial Services* (C?500/16, EU:C:2017:996), apartado 42.

63 Este doble plazo implica la consideración de que la adopción de la Ley de modificación interrumpió el transcurso de los plazos de prescripción.

64 Por lo tanto, si el Tribunal de Justicia considera que una normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión, los Estados miembros afectados no están obligados a revisar las situaciones que hayan adquirido firmeza tras el agotamiento de los recursos disponibles o tras la expiración de los plazos establecidos para presentar dichos recursos. Véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Brown/Tribunal de Justicia* (125/87, EU:C:1988:136), apartado 14, y, por analogía, las sentencias de 30 de septiembre de 2003, *Köbler* (C?224/01, EU:C:2003:513), apartado 38; de 16 de marzo de 2006, *Kapferer* (C?234/04, EU:C:2006:178), apartado 20, y de 10 de julio de 2014, *Impresa Pizzarotti* (C?213/13, EU:C:2014:2067), apartado 58.

65 Sentencia de 15 de abril de 2010, *Barth* (C?542/08, EU:C:2010:193), apartado 28.

66 Sentencia de 15 de diciembre de 2011, *Banca Antoniana Popolare Veneta* (C?427/10, EU:C:2011:844), apartado 25. En el caso de un impuesto comunitario pagado por funcionarios y agentes de las instituciones, el plazo de recurso es el previsto por el Estatuto de los funcionarios de la Unión Europea y el Régimen aplicable a otros agentes de la Unión Europea. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal General, el plazo es de tres meses desde la fecha de la nómina que refleje, de forma clara y por vez primera, una decisión de carácter monetario. Véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de diciembre de 2017, *Campo y otros/SEAE* (T?577/16, EU:C:2017:909), apartados 34 a 36.

67 Basándose en dicha disposición, Hungría podría haberse negado a responder a las solicitudes relativas a perjuicios producidos más de cinco años después del final del año natural en que se debió haber presentado la declaración o la notificación relativa al impuesto o, en su defecto, del año natural durante el cual debió haberse pagado el impuesto.