

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de mayo de 2011 *

En el asunto C-107/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria), mediante resolución de 15 de febrero de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de febrero de 2010, en el procedimiento entre

Enel Maritsa Iztok 3 AD

y

Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de enero de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Enel Maritsa Iztok 3 AD, por M^e L. Ruessmann, avocat, y el Sr. S. Yordanova, advokat;

- en nombre del direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP, por el Sr. A. Georgiev y la Sra. I. Atanasova Kirova, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. E. Petranova, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. S. Petrova, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 18, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) según su modificación por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 129) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») y del artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), según su modificación por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006 (DO L 384, p. 92) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Enel Maritsa Iztok 3 AD (en lo sucesivo, «Enel») y el direktor «Obzhalvane i upravlennie na izpalnenieto» NAP (director de la sección «Impugnaciones y gestión de la ejecución» de la administración central de la Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «direktor») sobre la fecha pertinente a partir de la cual se devengan intereses de demora por el importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que debe devolverse.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 18, apartados 2 a 4, de la Sexta Directiva dispone:

«2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el apartado 3 del artículo 4, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.

[...]

4. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas 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 estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

4 A tenor del artículo 183 de la Directiva IVA:

«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.»

5 El artículo 252 de la Directiva IVA dispone:

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

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

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

Derecho nacional

- 6 Conforme al artículo 87 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), el período impositivo es, por lo general, de un mes.

- 7 El artículo 92 de la Ley del IVA, en su versión vigente hasta el 18 de diciembre de 2007, disponía:

«(1) Las cuotas a devolver conforme al artículo 88, párrafo tercero, serán compensadas, deducidas o devueltas de la siguiente forma:

1. En caso de existir otras deudas tributarias o deudas por cotizaciones de seguridad social, vencidas y no satisfechas, cuya recaudación corresponda a la Agencia Nacional de Recaudación, y que se hayan devengado antes de la fecha de presentación de la declaración tributaria, la oficina de recaudación compensará esas deudas con las cuotas a devolver indicadas en la declaración tributaria; el procedimiento previsto en el punto 2 será de aplicación al eventual importe remanente.

2. En caso de no existir otras deudas tributarias vencidas y no satisfechas, según prevé el punto 1, o si el importe de éstas fuera inferior a las cuotas a devolver indicadas en la declaración, el sujeto registrado deducirá las cuotas a devolver o el importe remanente, al que se refiere el punto 1, de las cuotas devengadas que figuren en las declaraciones tributarias de los tres períodos impositivos siguientes.

[...]

4. Si, transcurrido el plazo previsto en el punto 2, quedara pendiente de devolución un importe remanente, la oficina de recaudación compensará dicho importe con otras deudas tributarias o con deudas por cotizaciones de seguridad social, vencidas y no satisfechas, cuya gestión corresponda a la Agencia Nacional de Recaudación, o bien lo devolverá en un plazo de 45 días a partir de la presentación de la última declaración tributaria.

[...]

- (8) Las cuotas a devolver que no hayan sido devueltas dentro de los plazos previstos en la presente ley, sin causa cierta o por una causa que se haya extinguido (incluido el caso de anulación de una liquidación), serán devueltas junto con los intereses legales de demora devengados desde la fecha en que debieron ser devueltas conforme a la presente ley hasta su devolución definitiva, con independencia de la suspensión y la reanudación de los plazos durante el procedimiento tributario. También se considerará que una cuota tributaria no ha sido devuelta por una causa que se ha extinguido cuando, tras la inspección fiscal, el importe comprobado de la cuota a devolver sea igual o inferior al importe declarado, en la parte objeto de la obligación de devolución.»

- 8 El artículo 92 de la Ley del IVA, en su versión vigente desde el 19 de diciembre de 2007, establece:

«[...]

- (8) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, punto 4, y en los párrafos tercero a sexto, cuando una persona esté sometida a una inspección fiscal, el plazo de devolución de las cuotas del impuesto será el plazo fijado para emitir liquidación complementaria, excepto si el interesado constituye garantía en metálico,

con títulos de deuda del Estado o mediante aval bancario a primera demanda irrevocable [...]

[...]

(10) Las cuotas a devolver que no hayan sido devueltas dentro de los plazos previstos en la presente ley, sin causa cierta o por una causa que se haya extinguido (incluido el caso de anulación de una resolución), serán devueltas junto con los intereses legales de demora devengados desde la fecha en que debieron ser devueltas conforme a la presente ley hasta su devolución definitiva, con independencia de la suspensión y reanudación de los plazos durante el procedimiento tributario.»

9 A tenor del artículo 93, párrafo primero, de la Ley del IVA, en su versión vigente hasta el 18 de diciembre de 2007:

«Los plazos para la devolución en virtud del artículo 92, párrafo primero, punto 4, y del artículo 92, párrafos tercero y cuarto, se suspenderán:

[...]

5. en caso de inicio de un procedimiento de inspección fiscal en relación con una persona, hasta su terminación en el plazo previsto en el artículo 114 del código del procedimiento tributario y de la seguridad social.»

10 El artículo 93, párrafo primero, punto 5, de la Ley del IVA quedó derogado a partir del 19 de diciembre de 2007.

11 El artículo 114 del código del procedimiento tributario y de la seguridad social establece:

«(1) El plazo para la realización de una inspección fiscal será de tres meses, a partir del día en que se notifique la resolución que acuerda la inspección. [...]

(2) Si el plazo previsto en el párrafo primero resultare insuficiente, podrá prorrogarse por un plazo máximo de hasta un mes, mediante resolución de prórroga dictada por la autoridad que haya acordado la inspección fiscal.»

12 El artículo 117 del código del procedimiento tributario y de la seguridad social dispone:

«(1) La oficina de recaudación que lleve a cabo la inspección elaborará el informe de inspección fiscal a más tardar dentro de los 14 días siguientes a la terminación del plazo para la realización de dicha inspección.

[...]

(5) La persona sometida a inspección fiscal podrá presentar reclamación escrita y aportar pruebas ante las autoridades que hayan realizado la inspección fiscal en un plazo de 14 días desde la notificación del informe de inspección fiscal. Si ese plazo fuera insuficiente podrá prorrogarse, a instancia del interesado, por un plazo máximo de un mes.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 13 El 11 de octubre de 2007 Enel presentó una declaración tributaria en la que figuraba una cantidad de 2.273.514,85 BGN a devolver por la administración tributaria búlgara. Este importe resultaba del hecho de que la cuantía de las deducciones era superior a la del IVA devengado en el correspondiente ejercicio impositivo, y de que Enel no pudo llevar a cabo estas deducciones en los períodos impositivos posteriores. Conforme al artículo 92, párrafo primero, número 4, de la Ley del IVA, en su versión vigente hasta el 18 de diciembre de 2007, el plazo para efectuar esta devolución, de 45 días, habría finalizado normalmente el 26 de noviembre de 2007, lo que habría originado, conforme al artículo 92, párrafo octavo de esa Ley, la obligación de dicha administración tributaria de pagar intereses de demora a partir de esa fecha.
- 14 Ahora bien, el 8 de noviembre de 2007 se notificó a Enel una resolución que acordaba una inspección fiscal con objeto de comprobar deudas en concepto de IVA por el período del 1 de enero de 2005 al 30 de septiembre de 2007, y otras deudas tributarias por los ejercicios 2005 y 2006.
- 15 Mediante resolución sobre deducción y devolución de 19 de diciembre de 2007, se acordó la devolución de una cantidad de 1.364.108,91 BGN en concepto de IVA, basada en la declaración tributaria de 11 de octubre de 2007, la cual fue abonada el 21 de diciembre de 2007 en la cuenta de la sociedad.
- 16 La inspección fiscal dio lugar a un informe fechado el 13 de marzo de 2008, contra el que Enel presentó una reclamación en la que alegaba su derecho al pago de intereses de demora sobre el importe, ya devuelto, de 1.364.108,91 BGN, por el período transcurrido entre el 27 de noviembre de 2007 y el 21 de diciembre de 2007, así como sobre el importe remanente pendiente de devolución, por el período comprendido entre el 27 de noviembre de 2007 y la fecha de su devolución efectiva.
- 17 El 29 de abril de 2008 se emitió una liquidación complementaria, que no contiene ninguna observación sobre el pago de intereses de demora.

- 18 El importe de las cuotas a devolver a Enel conforme a esta liquidación complementaria fue compensado con las deudas tributarias, incrementadas con los intereses de demora, correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, resultantes de la propia liquidación complementaria. El 13 de mayo de 2008 se abonó en la cuenta de Enel el importe remanente de 179.092,25 BGN, sin que se adoptara ninguna decisión respecto a los intereses de demora devengados.
- 19 El 20 de mayo de 2008 Enel interpuso recurso administrativo contra la liquidación complementaria de 29 de abril de 2008, en el que impugnaba las deudas tributarias incrementadas con intereses de demora, la compensación entre estas deudas y las cantidades que se le debían devolver y la denegación presunta de los intereses de demora solicitados en la reclamación de 13 de marzo de 2008.
- 20 A raíz de este recurso el direktor adoptó la resolución n° 1518 de 20 de octubre de 2008, en virtud de la cual se concedieron intereses de demora sobre la cantidad de 179.092,25 BGN, por el período comprendido entre el 29 de abril de 2008, fecha de adopción de la liquidación complementaria, y el 13 de mayo de 2008, fecha de devolución efectiva de esa cantidad. El recurso fue declarado infundado en todo lo demás.
- 21 El 31 de octubre de 2008, Enel ejerció acción ante el Administrativen sad Sofia-grad (tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofia) solicitando, en particular, el pago de intereses de demora sobre el importe de IVA que debía devolverse, desde el 27 de noviembre de 2007 y hasta la fecha de devolución efectiva de la totalidad de dicho importe.
- 22 El tribunal remitente considera que, para pronunciarse sobre esa pretensión, es preciso interpretar las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva o de la Directiva IVA. En su opinión, la Sexta Directiva es aplicable *ratione temporis* habida cuenta del artículo 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 203) y del anexo VI, capítulo 6, punto 1, de este Acta.

23 Por consiguiente, el Administrativen sad Sofia-grad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«El artículo 18, apartado 4, de la [Sexta Directiva] y el artículo 183, párrafo primero, de la [Directiva IVA]:

- 1) ¿deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en virtud de una modificación legislativa tendente a luchar contra el fraude fiscal, se prorrogue el plazo de devolución del [IVA] hasta la fecha en que se dicte una liquidación complementaria, a causa de haberse iniciado, dentro del plazo de 45 días desde la presentación de la declaración tributaria, una inspección fiscal en relación con el sujeto pasivo, sin que durante ese período se devenguen intereses por el importe a devolver, si al mismo tiempo concurren las siguientes circunstancias:
 - a) antes de dicha modificación legislativa, había finalizado el plazo legal de 45 días previsto para la devolución del impuesto y habían comenzado a devengarse intereses sobre el importe a devolver, con independencia del hecho de que se había iniciado el procedimiento de inspección fiscal;
 - b) la inspección fiscal confirmó la certeza de la cuota a devolver que figuraba en la declaración;
 - c) la única posibilidad legal que tiene el sujeto pasivo para acortar ese plazo es constituir una garantía de determinada duración por cuantía equivalente al importe a devolver, en metálico, con títulos de deuda pública o mediante un aval bancario irrevocable a primera demanda?

- 2) ¿deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se prevea un plazo de devolución del [IVA] de una duración de 45 días desde la fecha de presentación de la declaración de ese impuesto, así como a la posibilidad legal de suspender dicho plazo, y posteriormente prorrogarlo, mediante el inicio durante el mismo de un procedimiento de inspección fiscal, teniendo en cuenta que el período impositivo relativo a este impuesto es de un mes?

- 3) ¿deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se proceda a la devolución del [IVA] a través de una liquidación complementaria en la que se compense el importe a devolver con las deudas relativas a ese impuesto y a otros impuestos, determinadas todas ellas en la propia liquidación complementaria, y con otros créditos del Estado correspondientes a diferentes períodos impositivos, así como con los intereses devengados sobre dichos importes hasta la fecha en que se dicte la liquidación complementaria, siendo así que la inspección fiscal confirmó la certeza de la cuota a devolver que figuraba en la declaración, y cuando al mismo tiempo concurren las siguientes circunstancias:
 - a) durante el procedimiento de inspección fiscal no se adoptó ninguna medida cautelar para asegurar los eventuales créditos del Estado que pudieran comprobarse en el curso del procedimiento conducente a la liquidación complementaria;

 - b) la compensación con créditos del Estado no está prevista en el Derecho nacional como medio de ejecución forzosa ni como medida cautelar;

 - c) los plazos de recurso y de pago voluntario de los importes principales e intereses objeto de compensación no habían finalizado, dado que esos importes se determinaron en la misma liquidación complementaria, y parte de ellos han sido impugnados mediante recurso jurisdiccional?

- 4) ¿deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, habiendo confirmado la inspección fiscal la certeza de la cuota a devolver indicada en la declaración tributaria, el Estado realice una compensación con las deudas tributarias determinadas en la liquidación complementaria, correspondientes a períodos anteriores a la presentación de la referida declaración tributaria, así como con los intereses por esas deudas, en la fecha en que se dicte la liquidación complementaria citada, en lugar de la fecha de la mencionada declaración, teniendo en cuenta que no se devengan intereses a cargo del Estado durante el plazo legal de devolución de las cantidades debidas, y que el Estado aplica intereses sobre los impuestos compensados desde la fecha de presentación de la declaración tributaria hasta la fecha en que se dicta la liquidación complementaria?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- ²⁴ Dado que las cuestiones prejudiciales se refieren tanto a las disposiciones de la Sexta Directiva como a las de la Directiva IVA, debe observarse que los hechos pertinentes del litigio principal son posteriores al 1 de enero de 2007, fecha en la que la Directiva IVA entró en vigor y sustituyó a la Sexta Directiva, según resulta de los artículos 411 y 413 de la Directiva IVA.
- ²⁵ Pues bien, conforme al artículo 411, apartado 2, de la Directiva IVA, las referencias a la Sexta Directiva se entenderán como referencias a la Directiva IVA. Así pues, la circunstancia de que el punto 6 de la lista mencionada en el artículo 20 del Protocolo relativo a las condiciones y al procedimiento de admisión de la República de Bulgaria y de Rumanía a la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 29) se refiere a la Sexta Directiva no puede tener la consecuencia de que la Directiva IVA no fuera aplicable en Bulgaria a partir del 1 de enero de 2007.

- 26 Por tanto, sólo la interpretación de las disposiciones de la Directiva IVA es pertinente para el examen de las cuestiones prejudiciales, que únicamente se refieren al cálculo de los intereses de demora sobre el importe del excedente de IVA que debe devolverse.
- 27 Es cierto, como destaca el Gobierno búlgaro, que según su redacción esa disposición no prevé una obligación de pago de intereses sobre el excedente de IVA que debe devolverse, ni la fecha desde la que se devenguen tales intereses.
- 28 No obstante, conviene recordar que esa circunstancia no permite, por sí sola, deducir que dicha disposición deba interpretarse en el sentido de que las modalidades de devolución del excedente del IVA establecidas por los Estados miembros estén exentas de todo control en virtud del Derecho de la Unión (véase en ese sentido la sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rec. p. I-623, apartado 15).
- 29 En efecto, si bien la aplicación del derecho a la devolución del excedente del IVA previsto por el artículo 183 de la Directiva IVA se encuadra, en principio, en el ámbito de la autonomía procedimental de los Estados miembros, no deja de ser cierto que esa autonomía está limitada por los principios de equivalencia y efectividad, (véase en ese sentido la sentencia *Alstom Power Hydro*, antes citada, apartado 17), por un lado. Por otro, según reiterada jurisprudencia el principio de protección de la confianza legítima debe ser respetado por los Estados miembros cuando aplican las normativas comunitarias (véase la sentencia de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 30 Por otra parte, es preciso examinar si el artículo 183 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el contexto y los principios generales que rigen en el ámbito del IVA, contiene reglas específicas que deban respetar los Estados miembros al aplicar el derecho a la devolución del excedente del IVA (véase por analogía la sentencia de 30 de septiembre de 2010, *Strabag y otros*, C-314/09, Rec. p. I-8769, apartado 34).

- 31 Acerca de ello, hay que recordar que según reiterada jurisprudencia el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véanse en especial las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47; de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, Rec. p. I-8195, apartado 28, y de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 14).
- 32 Como el Tribunal de Justicia ha subrayado reiteradamente, de ello resulta que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18; de 18 de diciembre de 2007, Cedilac, C-368/06, Rec. p. I-12327, apartado 31, y Sosnowska, antes citada, apartado 15).
- 33 En cuanto a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva IVA, de prever que el excedente del IVA se traslade al período impositivo siguiente o sea devuelto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, esas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véanse las sentencias antes citadas Comisión/Italia, apartados 32 a 34, y Sosnowska, apartado 17).
- 34 Atendiendo por tanto a estas consideraciones previas deben examinarse las cuestiones prejudiciales.

Primera cuestión

- ³⁵ Mediante su primera cuestión el tribunal remitente desea saber en sustancia si el artículo 183 de la Directiva IVA, puesto en relación con el principio de protección de la confianza legítima, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé con efecto retroactivo la prolongación del plazo en el que debe realizarse la devolución de un excedente del IVA.
- ³⁶ Según el tribunal remitente, el plazo de devolución del excedente del IVA finalizó en el asunto principal el 26 de noviembre de 2007. Conforme a la normativa nacional vigente hasta el 18 de diciembre de 2007, los intereses de demora sobre la cantidad que debía devolverse se habrían devengado desde el 26 de noviembre de 2007, y ello con independencia del hecho de que se hubiera iniciado el 8 de noviembre de 2007 un procedimiento de inspección fiscal. No obstante, en virtud de la normativa nacional que entró en vigor el 19 de diciembre de 2007, un procedimiento de inspección fiscal tiene la consecuencia de que el plazo de devolución de un excedente del IVA se prolonga, y por tanto se retrasa el momento a partir del que se devengan los intereses de demora, hasta que se emita un informe de inspección, que en el presente caso no se emitió hasta el 13 de marzo de 2008.
- ³⁷ En cuanto a la interpretación por el tribunal remitente de la normativa nacional en vigor hasta el 18 de diciembre de 2007, según la cual en el asunto principal se habían devengado intereses de demora a partir del 27 de noviembre de 2007, debido a que el curso del plazo de devolución del excedente del IVA no resultaba afectado por una inspección fiscal, el direktor y el Gobierno búlgaro mantienen que, antes incluso de la modificación de esa normativa, sólo se devengaban intereses de demora a partir de la finalización del procedimiento de inspección fiscal, ya que durante ese procedimiento se suspendía el curso de ese plazo de devolución.

- 38 Sobre ese aspecto, aun cuando incumbe exclusivamente al tribunal remitente determinar si, en virtud de la normativa nacional vigente hasta el 18 de diciembre de 2007, en el asunto principal se habían devengado intereses de demora desde el 27 de noviembre de 2007, corresponde en cambio al Tribunal de Justicia responder a la cuestión prejudicial, basándose en la interpretación de la normativa nacional que realiza el tribunal remitente, y proporcionarle todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar la conformidad de esa normativa con el artículo 183 de la Directiva IVA y el principio de protección de la confianza legítima (véanse en ese sentido las sentencias de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rec. p. I-1129, apartados 25 y 26, y de 10 de septiembre de 2009, *Plantanol*, C-201/08, Rec. p. I-8343, apartado 45)
- 39 En ese sentido, hay que señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es plenamente lícito, y en principio conforme con el principio de protección de la confianza legítima, que una nueva normativa se aplique a los efectos futuros de situaciones nacidas al amparo de la normativa anterior (sentencia de 29 de junio de 1999, *Butterfly Music*, C-60/98, Rec. p. I-3939, apartado 25 y jurisprudencia citada). 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 (véase en ese sentido la sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 45).
- 40 De ello se deduce que en una situación como la del litigio principal el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive con efecto retroactivo a un sujeto pasivo de un derecho que tenía antes de esa modificación y en virtud del cual había de percibir intereses de demora sobre el importe del excedente del IVA que debía devolverse (véase en ese sentido la sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 46).
- 41 Por lo antes expuesto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 183 de la Directiva IVA, puesto en relación con el principio de protección de la confianza legítima, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé con efecto retroactivo la prolongación del plazo en el que debe realizarse la

devolución de un excedente del IVA, en cuanto esa normativa prive al sujeto pasivo del derecho que tenía, antes de la entrada en vigor de esa normativa, a percibir intereses de demora sobre el importe que se había de devolver.

Sobre la segunda cuestión

- ⁴² Mediante su segunda cuestión el tribunal remitente desea saber en sustancia si el artículo 183 de la Directiva IVA, puesto en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, según la cual el plazo para realizar la devolución del excedente del IVA se fija normalmente en 45 días, a cuyo vencimiento se comienzan a devengar intereses de demora sobre la cantidad que debe devolverse, pero que prevé que ese plazo se prorroga en caso de iniciación de un procedimiento de inspección fiscal, prórroga cuya consecuencia es que esos intereses sólo se devengan a partir de la fecha de finalización del referido procedimiento.
- ⁴³ Para responder a esa cuestión es preciso recordar las particularidades de la normativa nacional controvertida en el litigio principal.
- ⁴⁴ Ante todo, esa normativa prevé expresamente el pago de intereses de demora sobre el excedente del IVA a devolver. Por tanto, el Tribunal de Justicia sólo debe pronunciarse sobre la cuestión de determinar a partir de qué momento se devengan esos intereses en virtud del artículo 183 de la Directiva IVA, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal.

- 45 A continuación, debe constatarse también que la facultad ofrecida por el artículo 183 párrafo segundo, de la Directiva IVA de denegar la devolución o el traslado cuando el excedente sea insignificante, que se aplica *a fortiori* a los intereses, no se debate en el asunto principal.
- 46 Por último, es importante destacar que la normativa nacional controvertida en el litigio principal prevé la devolución del excedente del IVA sólo cuando éste no haya podido imputarse al importe de las cuotas tributarias devengadas durante los tres períodos impositivos siguientes al período en el que se originó ese excedente, lo que implica que esa normativa combina los dos modos de restitución del excedente del IVA previstos en el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva IVA, que son la devolución y el traslado.
- 47 En primer lugar, respecto a esa combinación del traslado y de la devolución del excedente del IVA, hay que observar que ni el tribunal remitente ni las partes que han presentado observaciones al Tribunal de Justicia han puesto en cuestión fundadamente la facultad de un Estado miembro de prever que ese excedente se restituya mediante el traslado y a continuación mediante la devolución. En efecto, el artículo 183 de la Directiva IVA no puede interpretarse en el sentido de que la devolución y el traslado se excluyan recíprocamente. Si se excluyeran, a un Estado miembro que hubiera elegido el traslado como forma de restitución del excedente del IVA no se le permitiría devolver dicho excedente si durante el período impositivo al que éste se hubiera trasladado el importe del impuesto devengado fuera insuficiente para hacer posible la imputación de dicho excedente, en contradicción con los principios que se recuerdan en los apartados 29 a 33 de la presente sentencia.
- 48 En segundo lugar, en lo que atañe al traslado del excedente del IVA a los tres períodos impositivos siguientes al período en el que se ha originado ese excedente, ha de constatarse que ciertamente los Estados miembros pueden trasladar el excedente al «período impositivo siguiente» a tenor del artículo 183, párrafo primero, de la Directiva IVA.

- 49 Sin embargo, no puede deducirse de esa redacción que el traslado en la forma prevista por la normativa nacional controvertida en el litigio principal sea inconciliable con dicha disposición. En ese aspecto debe tenerse en cuenta el hecho, que recuerda el Gobierno búlgaro, de que esa normativa ha fijado en un mes el período impositivo, que puede variar, conforme al artículo 252, párrafos segundo y tercero, de la Directiva IVA, entre un mes y un año. Siendo así, el traslado a los tres períodos impositivos siguientes al período en el que se ha originado el excedente no afecta por sí mismo a los principios que se recuerdan en los apartados 29 a 33 de la presente sentencia. En efecto, ese traslado implica que la restitución se realiza en un período de tres meses, lo que entra dentro de la libertad reconocida a los Estados miembros para fijar las modalidades de restitución del excedente del IVA.
- 50 En tercer lugar, hay que destacar que, según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, la devolución de dicho excedente se realiza, como regla general, en un plazo de 45 días, plazo que en sí es conforme con el artículo 183 de la Directiva IVA, y que se devengan intereses de demora sobre la cantidad a devolver desde el término de ese plazo. No obstante, en el supuesto de que las autoridades fiscales inicien un procedimiento de inspección fiscal esos intereses sólo se devengan desde la fecha de finalización de dicho procedimiento.
- 51 Acerca de tal normativa, que subordina la obligación de la administración tributaria búlgara de pagar intereses a la terminación de un procedimiento de inspección fiscal, debe recordarse que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un cálculo de los intereses adeudados por la Hacienda Pública que no tome como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido devolver el excedente del IVA conforme a la Directiva IVA es contrario en principio a las exigencias del artículo 183 de esa Directiva (véase en ese sentido la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartados 63 y 64).
- 52 Acerca de ello, se ha de poner de relieve que el funcionamiento normal del sistema común del IVA exige la exacta percepción del impuesto. En efecto, cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas

y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y, a este respecto, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto [sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska), C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 21].

- 53 De ello resulta que el plazo para realizar la devolución del excedente del IVA puede prolongarse en principio para efectuar una inspección fiscal, sin que ese plazo así prolongado deba considerarse no razonable, siempre que la prolongación no vaya más allá de lo necesario para concluir ese procedimiento de inspección (véase por analogía la sentencia Sosnowska, antes citada, apartado 27). No obstante, dado que el sujeto pasivo no puede disponer temporalmente de los fondos correspondientes al excedente del IVA, soporta económicamente una desventaja, que puede compensarse con el pago de intereses, garantizando así el respeto del principio de neutralidad fiscal.
- 54 Ahora bien, como quiera que la normativa controvertida en el litigio principal combina el traslado y la devolución como formas de restitución del excedente del IVA, hay que examinar en cuarto lugar si es compatible con los principios que se recuerdan en los apartados 29 a 33 de la presente sentencia el aplazamiento de la fecha a partir de la que se devengan los intereses de demora hasta que finalice un procedimiento de inspección fiscal, siendo así que el excedente ya haya sido objeto de traslado a los tres períodos impositivos siguientes al período en el que se ha originado dicho excedente.
- 55 Por una parte, debe subrayarse al respecto que la aplicación de la normativa controvertida en el litigio principal no sólo tiene el efecto de privar al sujeto pasivo durante un período considerable, de alrededor de ocho meses, de los fondos correspondientes al excedente del IVA, sino también de excluir el derecho del sujeto pasivo a los intereses normalmente devengados en aplicación de dicha normativa.

- 56 Por otra parte, hay que señalar que dicha normativa concede a las autoridades fiscales la facultad de iniciar una inspección fiscal en todo momento, incluso en una fecha próxima al término del plazo para la devolución del excedente del IVA, permitiendo así prolongar considerablemente el plazo para realizar la devolución, y retrasar al mismo tiempo la fecha a partir de la que se devengan los intereses de demora sobre la cantidad que debe devolverse.
- 57 Por consiguiente, el sujeto pasivo no sólo está expuesto a desventajas pecuniarias, sino que también le es imposible prever la fecha a partir de la que podrá disponer de los fondos correspondientes al excedente del IVA, lo que constituye una carga adicional para el sujeto pasivo.
- 58 En esas circunstancias, se pone de manifiesto que las modalidades establecidas por la normativa nacional controvertida en el litigio principal no permiten, en contra de los principios que se recuerdan en el apartado 33 de la presente sentencia, que el sujeto pasivo recupere en condiciones adecuadas la totalidad del crédito derivado del excedente del IVA sin correr ningún riesgo financiero.
- 59 No obstante, es preciso responder además al interrogante del tribunal remitente acerca de la incidencia de la posibilidad ofrecida al sujeto pasivo de acortar el plazo de devolución constituyendo una garantía en metálico en la apreciación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal.
- 60 Hay que recordar al respecto que la posibilidad de constituir dicha garantía no puede tener la consecuencia de que la fecha a partir de la que se devengan intereses sobre el importe del excedente del IVA a devolver pueda ser válidamente retrasada hasta que concluya un procedimiento de inspección fiscal. En efecto, como el Tribunal de Justicia ha estimado en el apartado 32 de la sentencia Sosnowska, antes citada, la obligación de constituir una garantía para poder acogerse al plazo normalmente aplicable sólo tiene en realidad el efecto de sustituir la carga financiera ligada a la inmovilización de los fondos correspondientes al importe del excedente del IVA durante

ese procedimiento de inspección por la carga correspondiente a la inmovilización del importe de la garantía.

- 61 Por lo antes expuesto, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 183 de la Directiva IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el plazo normal para realizar la devolución del excedente del IVA, a cuyo vencimiento comienza el devengo de intereses de demora sobre la cantidad que debe devolverse, se prorroga en caso de iniciación de un procedimiento de inspección fiscal, prórroga cuya consecuencia es que esos intereses sólo se devengan a partir de la fecha en que finaliza dicho procedimiento, siendo así que ese excedente ya ha sido objeto de traslado a los tres períodos impositivos siguientes al período en el que se ha originado. En cambio, el hecho de que ese plazo normal se fije en 45 días no es contrario a la citada disposición.

Sobre las cuestiones tercera y cuarta

- 62 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión, las cuestiones tercera y cuarta, que conviene examinar conjuntamente, deben entenderse en el sentido de que tratan de saber en sustancia si el artículo 183 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la devolución del excedente del IVA se realice mediante compensación.
- 63 Hay que señalar al respecto que la compensación origina la liquidación total o parcial de las dos obligaciones recíprocas, lo que permite así que el Estado se libere de su obligación de devolución.

- 64 Conforme a la jurisprudencia que se ha recordado en el apartado 33 de la presente sentencia los Estados miembros disponen de cierta libertad en lo que atañe a las modalidades de devolución del excedente del IVA, siempre que la devolución se realice en un plazo razonable mediante un pago en metálico o de una forma equivalente y el sujeto pasivo no corra ningún riesgo financiero.
- 65 Atendiendo a esos principios, no hay razón que se oponga con carácter general a la devolución del excedente del IVA mediante compensación, que lleva a una liquidación inmediata del crédito del sujeto pasivo sin que éste quede expuesto a un riesgo financiero.
- 66 Ese análisis se aplica también en el supuesto de que el crédito del Estado miembro interesado sea impugnado por el sujeto pasivo, siempre que, como destaca la Comisión Europea, el sujeto pasivo no sea privado de los recursos jurisdiccionales efectivos para defender su criterio frente al crédito estatal utilizado para la compensación.
- 67 Por lo antes expuesto, procede responder a las cuestiones tercera y cuarta que el artículo 183 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la devolución del excedente del IVA se realice mediante compensación.

Costas

- 68 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

- 1) 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, según su modificación por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, puesto en relación con el principio de protección de la confianza legítima, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé con efecto retroactivo la prolongación del plazo en el que debe realizarse la devolución de un excedente del impuesto sobre el valor añadido, en cuanto esa normativa prive al sujeto pasivo del derecho que tenía, antes de la entrada en vigor de esa normativa, a percibir intereses de demora sobre el importe que se había de devolver.

- 2) El artículo 183 de la Directiva 2006/112, según su modificación por la Directiva 2006/138, debe interpretarse, a la luz del principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el plazo normal para realizar la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido, a cuyo vencimiento comienza el devengo de intereses de demora sobre la cantidad que debe devolverse, se prorroga en caso de iniciación de un procedimiento de inspección fiscal, prórroga cuya consecuencia es que esos intereses sólo se devengan a partir de la fecha en que finaliza dicho procedimiento, siendo así que ese excedente ya ha sido objeto de traslado a los tres períodos impositivos siguientes al período en el que se ha originado. En cambio, el hecho de que ese plazo normal se fije en 45 días no es contrario a la citada disposición.

- 3) El artículo 183 de la Directiva 2006/112, según su modificación por la Directiva 2006/138, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido se realice mediante compensación.

Firmas