

Asunto C-487/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

2 de octubre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

22 de septiembre de 2020

Parte demandante:

Philips Orăștie SRL

Parte demandada:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, Rumanía)

[omissis]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

[Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía]

Sección de lo Contencioso-Administrativo y Tributario]

[omissis]

AUTO

Audiencia pública de 22 de septiembre de 2020

[omissis]

En trámite, el pronunciamiento sobre la solicitud de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, formulada por la demandante SC Philips Orăștie SRL en el marco del procedimiento contencioso-administrativo contra la demandada, la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, Rumanía) [omissis], que tiene por objeto la anulación de un acto administrativo.

[omissis]

CURTEA DE APEL

En relación con la solicitud de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

I. Objeto del procedimiento principal. Hechos relevantes

- 1) La demandante, SC Philips Orăștie SRL, es una persona jurídica rumana con sede en el municipio Orăștie, provincia de Hunedoara.
- 2) En fecha **14.9.2016**, el órgano tributario competente, la Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes (en lo sucesivo, «DGAMC»), emitió la resolución tributaria n.º 423, que estableció la obligación de pago, a cargo de la demandante, de la cantidad de 31 628 916 RON en concepto de IVA y de obligaciones tributarias accesorias.
- 3) Dado que la ejecución de la resolución tributaria no estaba suspendida, con motivo de la confección del formulario «300» de declaración del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al mes de **septiembre 2016**, la sociedad cumplimentó la casilla 36 [omissis] con la cantidad de 21 799 334 RON, *en concepto de diferencias en el IVA debido establecidas mediante resolución tributaria y no abonadas a la Hacienda Pública hasta la fecha de presentación de la declaración del IVA*, sin solicitar la devolución, quedando así, tras la compensación, una diferencia de **12 096 916 RON** a abonar por Philips Orăștie.
- 4) Contra dicha resolución tributaria Philips Orăștie presentó la reclamación tributaria n.º 82252, de fecha **4.11.2016**, por la que *impugnó en parte* la legalidad de tal resolución, concretamente por la cantidad de **21 799 334 RON**.
- 5) Al formular la reclamación tributaria, la sociedad presentó ante la DGAMC, en original, *la carta de garantía bancaria n.º 5163090001 de fecha 4.11.2016*, emitida por Citibank Europe, referida a la cantidad de 31 577 059 RON (en lo sucesivo, «SGB») y posteriormente prorrogada en debida forma hasta el día 4.3.2020.
- 6) Desde la presentación de la reclamación administrativa contra la resolución tributaria y de la carta de garantía bancaria (**noviembre 2016**) y hasta el mes de

marzo de 2019, Philips Orăștie presentó declaraciones del IVA en las que **no** cumplimentó la casilla 38 con *las diferencias en el IVA debido establecidas por los órganos de inspección tributaria mediante resolución comunicada y no abonadas a la Hacienda Pública* hasta la fecha de la presentación por la sociedad de las declaraciones IVA, solicitando al mismo tiempo la devolución del IVA al considerar que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 233 y en el artículo 235, apartados 1 y 5, del Código de procedimiento tributario — Ley 207/2015, tales diferencias no pueden calificarse de obligaciones *pendientes* y ni pueden ser incluidas en el *IVA debido acumulado*, tal y como este está definido por el artículo 303, apartado 4, del Código Tributario — Ley 227/2015. Esta interpretación fue tácitamente confirmada por el órgano tributario, que emitió resoluciones de devolución del IVA sin ninguna objeción sobre el modo en que se había completado la declaración e, implícitamente, sobre la interpretación de la normativa aplicable. Tales resoluciones obran en autos.

- 7) En fecha **5.3.2019**, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) estimó el recurso de anulación interpuesto por la demandante contra la resolución tributaria [omissis] y, mediante la sentencia civil n.º 813, de 5.3.2019, **anuló el IVA** adicional establecido por importe de **21 799 334 RON**. Esta sentencia no es firme.
- 8) En las declaraciones del IVA correspondientes a los meses de **abril de 2019** y de **mayo 2019**, la demandante actuó del mismo modo, a saber, **no** cumplimentó la casilla 38 con las diferencias en el IVA debido establecidas por los órganos de inspección tributaria mediante resolución comunicada y no abonadas a la Hacienda Pública hasta la fecha de presentación de las declaraciones.
- 9) Aunque la normativa aplicable no sufrió modificaciones, los órganos tributarios notificaron a la demandante el incorrecto cumplimiento de la *casilla 38*, relativa al *IVA debido*, por importe de 12 096 916 RON. La sociedad sostuvo que no se trataba de un error material sino de una acción intencionada que traía causa de la interpretación de las normas aplicables, pero el órgano tributario no aceptó su punto de vista y emitió dos resoluciones de rectificación de las declaraciones del IVA, por las que modificó el importe del IVA debido de tales declaraciones, *incluyendo en el IVA debido acumulado la cantidad de 21 799 334 RON*, con efecto directo sobre el importe del IVA a devolver.
- 10) La demandante inició el procedimiento de reclamación administrativa, en el que sin embargo las resoluciones de rectificación de las declaraciones del IVA fueron confirmadas, por lo que el día 23.12.2019 presentó un recurso contencioso-administrativo solicitando la anulación de las mismas.

II. Disposiciones aplicables

II.1 DERECHO NACIONAL

Codul de procedură fiscală — Legea 207/2015 (Código de procedimiento tributario — Ley 207/2015)

11) Artículo 157 [omissis] — Obligaciones tributarias pendientes

«(2) No se considerarán obligaciones tributarias pendientes:

b¹) las obligaciones tributarias establecidas en actos administrativos en materia tributaria impugnados con sujeción a la ley, que hayan sido garantizadas de conformidad con los artículos 210 y 211 o con el artículo 235;»

12) Artículo 233 — Suspensión de la ejecución forzosa

«(2¹) La ejecución forzosa se suspenderá o no se iniciará en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) en el caso de las deudas tributarias establecidas en virtud de resolución del órgano tributario competente, cuando el deudor notifique al órgano tributario, con posterioridad a la comunicación de la resolución, la presentación de una carta de garantía o de una póliza de seguro de garantía de conformidad con el artículo 235. La ejecución forzosa continuará o se iniciará cuando el deudor no presente una carta de garantía o una póliza de seguro de garantía en el plazo de 45 días desde la fecha de comunicación de la resolución por la que se establecen las deudas tributarias;

b) en el caso de las deudas tributarias establecidas en virtud de actos administrativos en materia tributaria impugnados con sujeción a la ley, que hayan sido garantizadas de conformidad con los artículos 210 y 211. La ejecución forzosa continuará o se iniciará en cuanto los actos administrativos en materia tributaria adquieran firmeza en la vía administrativa o judicial.

(2²) Durante la suspensión de la ejecución forzosa en virtud del apartado 2¹, las deudas tributarias objeto de suspensión no se extinguirán, salvo en caso de que el deudor opte por su extinción de conformidad con el artículo 165, apartado 8».

13) Artículo 235 — Suspensión de la ejecución forzosa cuando se presente una carta de garantía o una póliza de seguro de garantía

«(1) En el caso de las reclamaciones presentadas contra los actos administrativos en materia tributaria por los que se establecen deudas tributarias de conformidad con el presente Código, incluido el período de tramitación del recurso contencioso-administrativo, la ejecución forzosa se suspenderá o no se iniciará con respecto a las obligaciones tributarias impugnadas si el deudor presenta ante

el órgano tributario competente una carta de garantía o una póliza de seguro de garantía que cubra el importe de las obligaciones tributarias impugnadas y no satisfechas hasta la fecha de presentación de la garantía. La validez de la carta de garantía o de la póliza de seguro de garantía deberá ser, como mínimo, de 6 meses desde la fecha de emisión.

[...]

(5) Durante la suspensión de la ejecución forzosa en virtud de este artículo, las deudas tributarias objeto de suspensión no se extinguirán, salvo en caso de que el deudor opte por su extinción de conformidad con el artículo 165, apartado 8».

Codul fiscal — Legea 227/2015 (Código Tributario — Ley 227/2015)

14) Artículo 303 — Devoluciones del impuesto a los sujetos pasivos del IVA

«(1) Cuando el importe del impuesto correspondiente a las adquisiciones realizadas por un sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 316, que sea deducible en un período impositivo, sea superior al impuesto devengado por las operaciones sujetas, resultará, en el período de referencia, un excedente denominado, en lo sucesivo, importe negativo del impuesto.

(2) Una vez determinado el impuesto debido, o el importe negativo del impuesto, por las operaciones del período impositivo de referencia, los sujetos pasivos deberán realizar las regularizaciones previstas en este artículo mediante la declaración del impuesto contemplada en el artículo 323.

(3) *El importe negativo del impuesto acumulado* se determinará añadiendo al importe negativo del impuesto resultante en el período impositivo de referencia, el saldo del importe negativo del impuesto trasladado del período impositivo anterior, si no se hubiera solicitado su devolución, y las diferencias negativas del IVA establecidas por los órganos de inspección tributaria en resoluciones comunicadas hasta la fecha de presentación de la declaración.

(4) *El impuesto debido acumulado* se determinará, en el período impositivo de referencia, añadiendo al impuesto debido del período de impositivo de referencia los importes no abonados a la Hacienda Pública, hasta la fecha de presentación de la declaración del impuesto contemplada en el artículo 323, del saldo del impuesto debido del período fiscal anterior, y los importes correspondientes a las diferencias en el IVA debido establecidas por los órganos de inspección tributaria mediante resoluciones comunicadas hasta la fecha de presentación de la declaración y no abonadas a la Hacienda Pública hasta ese momento. No obstante lo anterior:

a) en la primera declaración del impuesto presentada ante el órgano tributario tras la fecha de concesión de una facilidad en el pago no se incluirá, de la declaración del período impositivo anterior, el impuesto debido acumulado para el que fue concedida la facilidad en el pago.

b) en la primera declaración del impuesto presentada ante el órgano tributario tras la fecha de registro del órgano tributario en la masa de acreedores de conformidad con la Ley n.º 85/2014, no se incluirá, de la declaración del período impositivo anterior, el impuesto debido acumulado con el que el órgano tributario fue registrado en la masa de acreedores de conformidad con lo dispuesto en la Ley n.º 85/2014.

(5) No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, ni las diferencias negativas de IVA determinadas por los órganos de inspección, ni las cantidades no abonadas a la Hacienda Pública, hasta la fecha de presentación de la declaración, de las diferencias en el IVA debido determinadas por los órganos de inspección tributaria mediante resoluciones cuya ejecución haya sido suspendida por los órganos jurisdiccionales de conformidad con la ley, se sumarán al importe negativo acumulado o al impuesto debido acumulado, según los casos, resultantes en los períodos en los que la ejecución de la resolución esté suspendida. Tales importes se incluirán en la declaración del período impositivo en que la suspensión de la ejecución haya cesado, para determinar el importe negativo del impuesto acumulado o, en su caso, el importe del impuesto debido acumulado.

(6) Mediante la declaración del impuesto contemplada en el artículo 323, los sujetos pasivos deberán determinar las diferencias entre las cantidades a las que se refieren los apartados 3 y 4, constitutivas de las regularizaciones del impuesto, y establecer el saldo del impuesto debido o el saldo del importe negativo del impuesto. Cuando el impuesto debido acumulado sea superior al importe negativo del impuesto acumulado resultará, en el período impositivo de referencia, un saldo debido del impuesto. Cuando el importe negativo del impuesto acumulado sea superior al impuesto debido acumulado resultará, en el período impositivo de referencia, un saldo del importe negativo del impuesto.

[...]»

II.2 DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

15) Artículo 179

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

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

16) **Artículo 183**

Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.

III. Fundamentos de la petición de decisión prejudicial

Posición de la demandante

- 17) La demandante considera que, en la medida en que la normativa procesal nacional en materia tributaria reconoce el efecto suspensivo de la ejecución de las obligaciones tributarias fijadas en liquidaciones tributarias que hayan sido impugnadas, pero para las cuales se haya presentado una carta de garantía bancaria, es natural que la misma regla se aplique al supuesto de que esas obligaciones de pago tengan por objeto importes que constituyen un IVA debido adicional establecido por resoluciones tributarias impugnadas, máxime cuando tal interpretación ha sido confirmada por los órganos tributarios en el período transcurrido entre noviembre de 2016 y marzo de 2019.
- 18) El sistema de devolución del IVA expresamente descrito en el artículo 183 de la Directiva IVA se reproduce, como tal, en el artículo 303, apartado 1, del Código Tributario. Por ello, la fórmula de cálculo del excedente negativo del IVA trasladando el IVA debido de otra liquidación tributaria, establecida por el artículo 303, apartados 2, 4 y 5, del Código Tributario y que ha servido de base para las regularizaciones realizadas por la DGAMC e impugnadas en el procedimiento principal, ha sido adoptada en ejercicio de la autonomía procesal de la que disfrutaban, en principio, los Estados miembros al transponer la Directiva IVA, que está limitada y condicionada al respeto de los principios generales aplicables, a saber, los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad en el IVA, tal como han sido definidos por la jurisprudencia del TJUE sobre el particular.
- 19) La demandante aprecia que el Estado rumano infringe el principio de equivalencia, dado que el artículo 303, apartados 4 y 5, del Código Tributario establece un tratamiento distinto y desfavorable en el procedimiento de devolución del IVA, en comparación con el procedimiento nacional de devolución de tasas e impuestos, ya que la extinción del IVA debido por compensación con el IVA a devolver se realiza aunque los contribuyentes hayan constituido garantías suspensivas del IVA debido, siendo así que, tratándose de impuestos nacionales,

la constitución de una garantía tiene como efecto la paralización de las obligaciones tributarias y estas ya no podrían en modo alguno extinguirse o reducir el IVA a devolver.

- 20) La demandante estima que el principio de efectividad no se respeta, en la medida en que la autonomía procesal debe implementarse de un modo que no dificulte o haga imposible el ejercicio del derecho a devolución. Pues bien, indudablemente así sucede porque la ley tributaria nacional no contiene, en la norma de desarrollo de la declaración del IVA, ninguna disposición o procedimiento que regule el restablecimiento de la situación anterior a la extinción operada, en caso de que la liquidación tributaria de la que resulta el IVA debido sea anulada por el órgano jurisdiccional.
- 21) La demandante considera que tampoco se respeta el principio de neutralidad, pues la incertidumbre creada por el vacío legislativo y el carácter impreciso y no unitario de las soluciones ofrecidas por el artículo 303, apartados 4 y 5, del Código Tributario generan, en realidad, un evidente riesgo financiero a cargo de los contribuyentes, tanto por la imposibilidad de obtener la devolución en un plazo razonable, como por los costes ya soportados para la constitución de la garantía para la suspensión de la resolución tributaria por la que se establece el IVA con el que en el caso de autos se ha realizado la extinción del IVA a devolver con la que los órganos tributarios han ignorado la jurisprudencia del TJUE pertinente en materia de IVA.

Posición de la demandada

- 22) La demandada sostiene que el sistema de cálculo del IVA debido o del IVA a devolver es especial, y que lo dispuesto en el [artículo] 303, apartados 4 y 5, del Código Tributario — Ley 227/2015 tiene carácter especial con respecto a lo previsto en los artículos 157, 233 y 235 del Código del Procedimiento Tributario — Ley 207/2015, aplicable solo a otras tasas e impuestos.
- 23) Por ello, la presentación de una carta de garantía bancaria no es suficiente para determinar la no inclusión en el cálculo del IVA debido acumulado de las obligaciones tributarias fijadas por una resolución tributaria impugnada, aunque estas estén garantizadas.

Posición del órgano jurisdiccional nacional

- 24) La regla establecida por el artículo 179 [párrafo primero] y por el artículo 183 [párrafo primero] de la Directiva 2006/112/CE —que determina el IVA a devolver solo por referencia a la diferencia entre el *IVA devengado* y el *deducible* de un *determinado período impositivo*— ha sido transpuesta por el legislador nacional en el artículo 303, apartado 1, del Código Tributario.

- 25) Sin embargo, además de este mecanismo de cálculo del IVA a devolver previsto por la Directiva IVA, el legislador rumano añadió otro concepto, el de «*impuesto debido acumulado*», a través del cual determina el IVA a devolver tras añadir, al importe debido del período impositivo de referencia, también el IVA debido resultante de las liquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 303, apartado 4, del Código Tributario.
- 26) De este modo, el sistema final para determinar IVA a devolver, establecido de acuerdo con el artículo 303, apartados de 2 a 4, del Código Tributario, añade al descrito en la Directiva IVA y transpuesto en el apartado 1 del artículo 303 del Código Tributario, la diferencia consistente en introducir en el cálculo del importe a devolver el concepto de «*impuesto debido acumulado*» que, en realidad, significa tener en cuenta el IVA debido fijado en liquidaciones tributarias anteriores. Sin embargo, tal concepto no se encuentra en el texto de la Directiva IVA.
- 27) En consecuencia, dado que el sistema de cálculo del saldo negativo del IVA de la normativa nacional es distinto del expresamente previsto por la Directiva IVA, el Estado rumano ha establecido una excepción a las disposiciones de la Directiva IVA y ha adoptado, mediante el artículo 303, apartados 2 a 4, del Código Tributario, un sistema propio de cálculo del IVA [a devolver].
- 28) Por lo tanto, el órgano jurisdiccional nacional considera necesario, para la resolución del litigio, saber si el concepto de «*IVA devengado*» que aparece tanto en el artículo 179 [párrafo primero], como en el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, puede considerarse equivalente al de «*impuesto debido acumulado*», descrito en el artículo 303, apartado 4, del Código Tributario — Ley 227/2015.
- 29) La segunda cuestión que deberá aclararse es si este sistema, establecido en virtud de la autonomía procesal, es *compatible con los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad*.
- 30) El principio de equivalencia implica que los Estados miembros no podrán establecer normas procesales menos favorables para las solicitudes de devolución de un impuesto en virtud del Derecho de la Unión que las aplicables a procedimientos similares, desde el punto de vista del objeto, de la causa y de sus elementos esenciales, fundados en la aplicación del Derecho nacional.
- 31) El principio de efectividad se opone al establecimiento de normas procesales que, en la práctica, harían imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos basados en el ordenamiento jurídico de la Unión.
- 32) El régimen general de las obligaciones tributarias para las tasas e impuestos nacionales —artículos 157, 233 y 235 del Código de procedimiento tributario — Ley 207/2015— consagra la regla conforme a la cual, en el supuesto de impugnación de la resolución tributaria, pero con presentación de una carta de garantía bancaria que cubra la totalidad de las deudas impugnadas, la ejecución se

suspende y la extinción de las obligaciones solo puede realizarse anticipadamente en la medida en la que el deudor lo solicite.

- 33) Con respecto al IVA, el artículo 30[3], apartado 5, del Código Tributario — Ley 227/2015, omite establecer, como excepción *expresa* a la inclusión, en el *impuesto debido acumulado*, de los importes no abonados a la Hacienda Pública hasta la fecha de presentación de la declaración, las diferencias en el IVA debido fijadas por los órganos de inspección tributaria mediante resoluciones cuya ejecución haya sido suspendida como consecuencia de la presentación de una *carta de garantía bancaria*.
- 34) Aunque desde la fecha de constitución de la carta de garantía bancaria (noviembre **2016**) hasta la fecha de la sentencia en primera instancia (abril **2019**), el órgano tributario *reconoció tácitamente* la aplicación de lo dispuesto en el artículo 235, apartados 1 y 5, del Código de procedimiento tributario — Ley 207/2015, ejecutando las declaraciones del IVA completadas sin haber incluido en ellas las deudas garantizadas, *tras la anulación de la resolución tributaria* (abril **2019**) mediante sentencia no firme (pero que, al disfrutar de autoridad de cosa juzgada provisional, crea una seria duda sobre la legalidad del acto administrativo), su posición ha cambiado, entendiéndose que únicamente se puede aplicar lo dispuesto en el artículo 30[3], apartados 4 y 5, del Código Tributario — Ley 227/2015.
- 35) Surge la pregunta de si tal cambio de postura está objetivamente justificado, teniendo en cuenta que las medidas que los Estados miembros pueden adoptar sobre la base de la Directiva 2006/112 con el objeto de garantizar la recaudación correcta del impuesto y para prevenir la evasión fiscal no deben exceder de lo necesario para alcanzar tales objetivos, ni poner en entredicho la neutralidad del IVA (de conformidad con lo declarado por el TJUE en las sentencias Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 52, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26, y Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 49, así como en la sentencia Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 36 y 37). Ahora bien, la existencia de la carta de garantía bancaria asegura la efectividad de la recaudación del impuesto de una manera muy fácil para el órgano tributario, una vez que la legalidad de la resolución tributaria esté confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional.
- 36) Por otra parte, debe aclararse en qué medida se respeta el principio de neutralidad cuando, en función del modo de *interpretación* y de *aplicación efectiva* de la norma nacional, se crea una carga financiera adicional para la sociedad, a saber, por la imposibilidad de obtener la devolución en un plazo razonable, así como por los costes ya soportados para constituir la garantía para la suspensión de la resolución tributaria.
- 37) [omissis]
- 38) [omissis]

POR ESTAS RAZONES,

EN NOMBRE DE LA LEY

RESUELVE

En virtud del **artículo 267** del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Deben interpretarse el **artículo 179 [párrafo primero]** y el **artículo 183 [párrafo primero] de la Directiva 112/2006/CE**, en relación con los **principios de equivalencia, efectividad y neutralidad**, en el sentido de que se oponen a una normativa o a una práctica nacional que obliga a reducir el *IVA a devolver*, al incluir en el cálculo del *IVA debido* el importe de las *obligaciones adicionales de pago* fijadas por una resolución tributaria anulada mediante sentencia judicial no firme, siendo así que tales obligaciones adicionales *están garantizadas por una carta de garantía bancaria* y que las normas procesales tributarias nacionales *reconocen a dicha garantía efecto suspensivo de la ejecución* para las demás tasas e impuestos?

[omissis][notas sobre el procedimiento y firmas][omissis]

DOCUMENTO DE TRABAJO