

Asunto C-387/22

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

10 de junio de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

2 de junio de 2022

Parte demandante:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

Partes demandadas:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare
(Administración Provincial de Hacienda de Satu Mare, Rumanía)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca
(Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca,
Rumanía)

[omissis]

TRIBUNALUL SATU MARE

(Tribunal de Distrito de Satu Mare, Rumanía)

SECCIÓN SEGUNDA DE LO CIVIL Y DE LO
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Y FISCAL

[omissis]

AUTO

audiencia pública de 2 de junio de 2022

[omissis]

En trámite el procedimiento contencioso-administrativo entre NORD VEST PRO SANI PRO SRL [*omissis*], como parte demandante, y la Administración Provincial de Hacienda de Satu Mare [*omissis*] [*omissis*] y la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Servicio de Resolución de Reclamaciones 2 [*omissis*], como demandadas, que tiene por objeto la impugnación de un acto administrativo en materia tributaria.

[*omissis*]

[*omissis*]

[aspectos procesales de Derecho interno]

Objeto del procedimiento — impugnación de un acto administrativo en materia tributaria:

- La anulación parcial de la liquidación tributaria n.º F/SM 178/10.05.2021 y del acta de inspección tributaria F/SM 167/10.05.2021, emitidas por la Administración Provincial de Hacienda de Satu Mare, integrada en la Dirección Regional de Hacienda de Cluj Napoca.
- La anulación de la resolución n.º 338 de 18.10.2021, emitida en respuesta a una reclamación administrativa por el Servicio de Resolución de Reclamaciones 2 de la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj Napoca.

EL TRIBUNAL,

en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,
plantea una

PETICIÓN DE DECISIÓN PREJUDICIAL

A. CIRCUNSTANCIAS DEL ASUNTO. MARCO PROCESAL. SITUACIÓN ACTUAL

[*omissis*]

[cuestiones prejudiciales propuestas por la demandante y reformuladas por el órgano jurisdiccional remitente en el fallo]

De conformidad con lo previsto en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, se expone lo siguiente:

Situación actual

A. A raíz de una inspección efectuada en la sociedad demandante por los órganos tributarios, se practicó una liquidación tributaria imponiendo obligaciones

tributarias principales por diferencias en las bases imponibles, establecidas en la inspección fiscal de personas jurídicas n.º F-SM 178/10.05.2021 [omissis][.] [omissis] Mediante el acta de inspección tributaria n.º F-SM 167/10.05.2020 se declaró que «por los empleados que prestan servicios en Alemania y en Austria, la sociedad no disfruta la exención prevista en el artículo 60, punto 5, de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, en el impuesto sobre los rendimientos del trabajo, siendo el [tipo] aplicable [el] 10 %, de conformidad con el artículo 78, apartado 2, letra b), de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, y resultando de ello una diferencia de 59 065 RON».

Asimismo, de conformidad con lo previsto en la Orden n.º 611/2019, de 31.01.2019, y en la Orden n.º 2165/837/743/2019, de 10 de mayo de 2019, para la aprobación del modelo, contenido, forma de presentación y tramitación del formulario 112, en el Anexo 6 — Instrucciones para cumplimentar el formulario 112 «Declaración relativa a las obligaciones de pago de las cotizaciones a la Seguridad Social y del impuesto sobre la renta y al registro nominal de las personas aseguradas», se especifica que: «Las ventajas fiscales establecidas en el artículo 60, punto 5, en el artículo 138 bis, en el artículo 154, apartado 1, letra r), y en el artículo 220 ter, apartado 2, del Código Tributario no se conceden a los ingresos procedentes de salarios y asimilados a los salarios de los trabajadores desplazados».

En la misma línea, las instituciones demandadas consideraron que, por los empleados que prestan servicios en Alemania y en Austria, la sociedad no disfruta de las exenciones previstas en el artículo 154, apartado 1, letra r), de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, de manera que el tipo de cotización a la Seguridad Social por la asistencia sanitaria era del 10 %, de conformidad con el artículo 156 de la ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, de lo que resultaba una diferencia de 194 882 RON.

En cuanto a las exenciones previstas en el artículo 138 bis, apartado 1, de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, se consideró que no son aplicables a la sociedad [demandante], de modo que el tipo de cotización a la Seguridad Social es del 25 %, de conformidad con el artículo 138, letra a), de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, que establece que: «Los tipos de cotización a la Seguridad Social son los siguientes: a) el 25 % a cargo de las personas físicas que tienen la condición de trabajadores por cuenta ajena o respecto de las cuales existe la obligación de cotizar a la Seguridad Social», motivo por el cual se estableció una diferencia en las cotizaciones por importe de 77 959 RON.

Por último, la institución demandada consideró que la sociedad había aplicado erróneamente las ventajas fiscales para el sector de la construcción por los empleados que trabajan en Alemania y en Austria, al declarar la cotización a la Seguridad Social a cargo las personas físicas y jurídicas que desarrollan su actividad en el sector de la construcción. En este sentido se apreció que la sociedad había calculado correctamente la cotización a la Seguridad Social por el trabajo en 17 544 RON, aplicando el porcentaje del 2,25 %, de conformidad con

el artículo 220 *ter*, apartado 1, de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, por los empleados que trabajaron en Alemania y en Austria durante el período comprendido entre el 01.10.2019 y el 28.02.2021, pero que había declarado erróneamente tal cotización como «ventaja para el sector de la construcción», en la partida «Cotización a la Seguridad Social a cargo de las personas físicas y jurídicas que tienen la condición de empleadores y desarrollan su actividad en el sector de la construcción».

En lo esencial, todas esas correcciones se efectuaron debido a que la institución demandada consideró que, de la exposición de motivos que sirvió de base a la adopción del Decreto-ley n.º 114/2018 se desprende que la finalidad de este acto normativo era apoyar la actividad del sector de la construcción en Rumanía; por ello, conforme al espíritu de la ley, las ventajas se concedían con la condición de que la actividad se ejerciera en el territorio nacional.

Fundamentos jurídicos de la calificación de la infracción administrativa prevista por el Derecho nacional

B. En el marco del recurso contencioso-administrativo, el fundamento jurídico [de la liquidación] tributaria [está constituido por] el artículo 60, punto 5, del Código Tributario, en relación con lo dispuesto en la Orden n.º 611/2019 de 31.01.2019 y en la Orden n.º 2165/837/743/2019 de 10 de mayo de 2019, para la aprobación del modelo, contenido, forma de presentación y tramitación del formulario 112, Anexo 6 — Instrucciones para cumplimentar el formulario 112.

Artículo 60 — Exenciones

5. las personas físicas, respecto de los ingresos procedentes de salarios y asimilados a los salarios, previstos en el artículo 76, apartados 1 a 3, durante el período comprendido entre el 01.01.2019 y el 31.12.2028, ambos inclusive, siempre que se cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

a) los empleadores desarrollan actividades en el sector de la construcción que incluyan:

(i) la actividad de construcción definida en el código CNAE 41.42.43 — sección F — Construcción;

(ii) los sectores de producción de materiales de construcción definidos por los siguientes códigos CNAE:

2312 - Manipulado y transformación de vidrio plano;

2331 - Fabricación de azulejos y baldosas de cerámica;

2332 - Fabricación de ladrillos, tejas y productos de tierras cocidas para la construcción;

- 2361 - Fabricación de elementos de hormigón para la construcción;
 - 2362 - Fabricación de elementos de yeso para la construcción;
 - 2363 - Fabricación de hormigón fresco;
 - 2364 - Fabricación de mortero;
 - 2369 - Fabricación de otros productos de hormigón, yeso y cemento;
 - 2370 - Corte, tallado y acabado de la piedra;
 - 2223 - Fabricación de productos de plástico para la construcción;
 - 1623 - Fabricación de otras estructuras de madera y piezas de carpintería y ebanistería para la construcción;
 - 2512 - Fabricación de carpintería metálica;
 - 2511 - Fabricación de estructuras metálicas y sus componentes;
 - 0811 - Extracción de piedra ornamental y para la construcción, piedra caliza, yeso, creta y pizarra;
 - 0812 - Extracción de gravas y arenas;
 - 2351 - Fabricación de cemento;
 - 2352 - Fabricación de cal y yeso;
 - 2399 - Fabricación de otros productos minerales no metálicos n.c.o.p.;
- (iii) 711— Servicios técnicos de arquitectura e ingeniería y otras actividades relacionadas con el asesoramiento técnico;
- b) los empleadores alcanzan un volumen de negocios procedente de las actividades enumeradas en la letra a), y de otras actividades específicas del sector de la construcción de, al menos, el 80 % del volumen total de negocios. Para las sociedades mercantiles de reciente creación, a saber, las inscritas en el Registro Mercantil a partir del mes de enero del año 2019, el volumen de negocios se calculará de forma acumulada desde el inicio del año, incluyendo el mes en el que se aplica la exención, y para las sociedades mercantiles existentes a 1 de enero de cada año se tomará como base de cálculo el volumen de negocios acumulado del ejercicio fiscal anterior. Para las sociedades mercantiles existentes a 1 de enero de cada año que hayan tenido en el ejercicio fiscal anterior un volumen de negocios procedente de las actividades mencionadas en la letra a), obtenido de forma acumulada en el ejercicio fiscal anterior, igual o superior al 80 %, las ventajas fiscales se concederán para todo el año en curso, y para las sociedades mercantiles existentes en esa misma fecha que no alcancen este límite mínimo del volumen de

negocios se aplicará el principio de las sociedades mercantiles de reciente creación. Dicho volumen de negocios se obtiene sobre la base de contratos o de pedidos y abarca la mano de obra, materiales, maquinaria, transporte, equipamientos, dotaciones, así como otras actividades auxiliares necesarias para las actividades mencionadas en la letra a). El volumen de negocios también incluye la producción terminada y no facturada;

c) los ingresos brutos mensuales procedentes de salarios y asimilados a los salarios, previstos en el artículo 76, apartados 1 a 3, obtenidos por las personas físicas a las que se aplica la exención se calculan sobre la base de un salario base de, al menos, 3 000 RON al mes por 8 horas de trabajo/día. La exención se aplica por ingresos brutos mensuales de hasta 30 000 RON procedentes de salarios y asimilados a los salarios, previstos en el artículo 76, apartados 1 a 3, obtenidos por las personas físicas. La parte de los ingresos brutos mensuales que supere los 30 000 RON no disfruta de ventajas fiscales;

d) la exención se aplica con arreglo a las instrucciones de la Orden conjunta del Ministro de Hacienda, del Ministro de Trabajo y Justicia Social y del Ministro de Sanidad, prevista en el artículo 147, apartado 17, y la Declaración relativa a las obligaciones de pago de las cotizaciones a la Seguridad Social y del impuesto sobre la renta y al registro nominal de las personas aseguradas constituye una declaración jurada de cumplimiento de los requisitos de concesión de la exención;

e) a los efectos de la aplicación de la ventaja fiscal, el método de cálculo del volumen de negocios previsto en la letra b) se establecerá mediante Orden del Presidente de la Comisión Nacional de Estrategia y Previsión, que se publicará en la página web de la institución.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 611/2019, anexa 6 al optulea paragraf (Orden n.º 611/2019 del Ministro de Hacienda, Anexo 6, párrafo octavo)

«Las ventajas fiscales establecidas en el artículo 60, punto 5, en el artículo 138 *bis*, en el artículo 154, apartado 1, letra r), y en el artículo 220 *ter*, apartado 2, del Código Tributario, no se concederán a los ingresos procedentes de salarios y asimilados a los salarios de los trabajadores desplazados».

Ordinul ministrului finanțelor publice [nr.]2165/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 «Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate», anexa 6 al optulea paragraf (Orden [n.º] 2165/2019, para la aprobación del modelo, contenido, forma de presentación y tramitación del formulario 112 «Declaración relativa a las obligaciones de pago de las cotizaciones a la Seguridad Social y del impuesto sobre la renta y al registro nominal de las personas aseguradas», Anexo 6, párrafo octavo)

«Las ventajas fiscales establecidas en el artículo 60, punto 5, en el artículo 138 *bis*, en el artículo 154, apartado 1, letra r), y en el artículo 220 *ter*, apartado 2, del Código Tributario, no se concederán a los ingresos procedentes de salarios y asimilados a los salarios de los trabajadores desplazados».

Fundamentos jurídicos de Derecho comunitario que podría aplicarse al caso

C. En nuestra opinión, el Derecho [de la Unión] se aplica con carácter preferente y el recurso interpuesto por la sociedad demandante se fundó en lo dispuesto en los artículos 26 TFUE y 56 TFUE y en la Directiva 2006/123/CE [*omissis*] relativa a los servicios en el mercado interior, que remite al artículo 26 TFUE.

Artículo 26 TFUE (antiguo artículo 14 TCE)

1. La Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados.
2. El mercado interior implica un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados.
3. El Consejo, a propuesta de la Comisión, definirá las orientaciones y condiciones necesarias para asegurar un progreso equilibrado en el conjunto de los sectores considerados.

Artículo 56 TFUE

Artículo 56 (antiguo artículo 49 TCE)

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.

El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán extender el beneficio de las disposiciones del presente capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Unión.

Directiva 2006/123/CE [*omissis*] relativa a los servicios en el mercado interior

Artículo 20: Prohibición de discriminación

1. Los Estados miembros harán lo necesario para que el destinatario no se vea sujeto a requisitos discriminatorios basados en su nacionalidad o en su lugar de residencia.

2. Los Estados miembros harán lo necesario para que las condiciones generales de acceso a un servicio que el prestador ponga a disposición del público no contengan condiciones discriminatorias basadas en la nacionalidad o el lugar de residencia del destinatario, sin que ello menoscabe la posibilidad de establecer diferencias en las condiciones de acceso directamente justificadas por criterios objetivos.

Teniendo en cuenta la situación de hecho antes referida y el Derecho aplicable en la materia, se puede observar fácilmente que el legislador rumano da un trato distinto [*omissis*] en materia tributaria [*omissis*] a las sociedades mercantiles rumanas que desarrollan actividades lucrativas en función de si lo hacen en el territorio del Estado rumano o en el territorio de otros Estados [de la Unión], de modo que [la sociedad demandante] que prestó servicios en particular en el territorio de Austria y de Alemania no disfruta de las exenciones fiscales de las que son beneficiarias otras sociedades del sector de la construcción que ejercen sus actividades en el territorio del Estado rumano.

Tal planteamiento legislativo es contrario a uno de los principales objetivos de la Unión Europea, a saber, la creación del mercado interior, ya que cualquier empresa que desarrolle actividades fuera del territorio del Estado rumano tributa mucho más que las sociedades que ejercen actividades en el territorio de este, lo que constituye una política fiscal que disuade a cualquier empresa del sector de la construcción de prestar servicios fuera del territorio del Estado rumano, siendo, en la práctica, un importante impedimento en la realización de un mercado [*omissis*] común.

D. CONCLUSIONES

En consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional considera que, a la luz del artículo 267 TFUE, es necesario plantear la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

[*omissis*]

POR ESTAS RAZONES,

EN NOMBRE DE LA LEY

RESUELVE

Admitir la petición de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, formulada por la demandante NORD VEST PRO SANI PRO SRL.

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:

[¿]Pueden las disposiciones [de la Unión] antes referidas interpretarse [en el sentido] de que se oponen o de que no se oponen a una situación jurídica como la del caso de autos, según la cual el legislador rumano puede dar un trato fiscal diferente a las sociedades mercantiles rumanas en función de si desarrollan sus actividades en el territorio del Estado rumano o en el territorio de otros Estados [miembros de la Unión], de modo [que] la sociedad demandante que ha prestado servicios principalmente en el territorio de Austria y de Alemania no disfruta de las exenciones fiscales de las que son beneficiarias otras sociedades del sector de la construcción que desarrollan su actividad en el territorio del Estado rumano [?]

[omissis].

[omissis] [procedimiento, firmas]

DOCUMENTO DE TRABAJO