

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA OCTAVA) DE 10 DE FEBRERO DE 2022

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-487/20

Partes: *Philips Orăștie SRL y Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Armonización de las legislaciones fiscales – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 179 y 183 – Derecho a deducción del IVA – Regulación – Compensación o devolución del excedente de IVA – Obligaciones de pago adicionales – Principio de neutralidad fiscal – Principios de equivalencia y de efectividad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Entre noviembre de 2016 y marzo de 2019, la sociedad rumana Philips Orăștie presentó declaraciones del IVA en las que no consignó, como deudas tributarias vencidas, las diferencias de IVA adeudadas que figuraban en la liquidación y que no habían sido ingresadas a la fecha de presentación de dichas declaraciones, y solicitó la devolución del IVA.

La citada sociedad entendía que, a la luz de lo dispuesto en los artículos 233 y 235, apartados 1 y 5, del Código de Procedimiento Tributario rumano, tales diferencias no podían calificarse de «deudas tributarias vencidas» ni formar parte del «IVA adeudado acumulado», tal como se define en el artículo 303, apartado 4, del Código Tributario rumano. La Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes adoptó resoluciones de devolución del IVA sin formular objeciones en cuanto a la forma en que Philips Orăștie había cumpli-

mentado dichas declaraciones ni sobre la manera en que había interpretado las normas pertinentes.

En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Alba Iulia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Pueden interpretarse las disposiciones de los artículos 179, [párrafo primero], y 183, [párrafo primero], de la Directiva [sobre el IVA], en relación con los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad, en el sentido de que se oponen a una normativa o una práctica nacional que obliga a incluir en el cálculo del IVA devengado importes correspondientes a obligaciones de pago adicionales fijadas en una liquidación tributaria anulada mediante resolución judicial no firme, imponiendo con ello una reducción del IVA a devolver, pese a que esas obligaciones adicionales están garantizadas mediante carta de garantía bancaria y que las normas de procedimiento tributario nacionales reconocen a dicha garantía efecto suspensivo de la ejecución para las demás exacciones e impuestos?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El presente asunto tiene por objeto dilucidar si los artículos 179, párrafo primero, y 183, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, así como los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y efectividad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que permite a la Administración tributaria de un Estado miembro denegar la devolución de un importe adicional de IVA establecido y pagado a raíz de una liquidación tributaria impugnada por el sujeto pasivo en cuestión y que ha sido objeto de una resolución judicial no firme favorable a dicho sujeto pasivo, pese a que este último dispone de una garantía bancaria que cubre el importe del IVA reclamado y que, conforme al Derecho nacional en materia de procedimiento, en lo que respecta a los demás impuestos y exacciones, la constitución de tal garantía bancaria permite obtener dicha devolución.

Con arreglo a la Directiva sobre el IVA, la deducción se practica globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción en el curso del mismo período impositivo. El artículo 183, párrafo primero, de esta Directiva indica que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, existirá un excedente que podrá ser, bien devuelto, o bien trasladado al período impositivo siguiente. A estos efectos, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que, si bien la aplicación del derecho a la devolución del excedente del IVA previsto por el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA se encuadra, en principio, en el ámbito de la autonomía procedimental de los Esta-

dos miembros, no deja de ser cierto que esa autonomía está limitada por los principios de equivalencia y efectividad.

En cuanto a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva sobre el 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.

Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA no puede interpretarse en el sentido de que se opone necesariamente a una normativa nacional que establezca un régimen de devolución del excedente del IVA que combine los dos modos de devolución del excedente del IVA previstos en dicho artículo 183, a saber, el traslado al período impositivo siguiente y la devolución, o que establezca el traslado del excedente no al período impositivo siguiente, sino a varios períodos impositivos.

El órgano jurisdiccional remitente señalaba que el régimen general de las obligaciones tributarias relativas a las exacciones e impuestos nacionales establecido en los artículos 157, 233 y 235 del Código de Procedimiento Tributario rumano consagra la regla según la cual, cuando se impugna una liquidación tributaria, pero se presenta una carta de garantía bancaria que cubra el importe de las correspondientes obligaciones tributarias, se suspende la ejecución de la referida liquidación y dichas obligaciones solo podrán extinguirse anticipadamente a instancias del deudor. En cambio, en materia de IVA no son aplicables las citadas disposiciones, y el artículo 303, apartados (4) y (5), del Código Tributario no establece tal regla, según el órgano jurisdiccional remitente, de suerte que la presentación de una carta de garantía bancaria no produce el efecto de suspender la exigibilidad de las obligaciones tributarias derivadas del IVA.

Con el fin de determinar si en el litigio principal se respeta el principio de equivalencia, incumbirá al órgano jurisdiccional nacional apreciar, primero, si los recursos a los que se aplique el régimen de procedimiento que el Gobierno rumano considere análogo al establecido en los artículos 157, 233 y 235 del Código de Procedimiento Tributario son, a la luz de su causa, de su objeto y de sus elementos esenciales, comparables a un recurso fundado en los derechos otorgados por el Derecho de la Unión como el del litigio principal.

Por otra parte, corresponderá a dicho órgano jurisdiccional determinar si el régimen de procedimiento aplicable a los recursos nacionales que ha identificado como similares al recurso en cuestión en el litigio principal no es, en realidad, más favorable que el aplicable en el litigio del que conoce, en virtud del artículo 303, apartados (4) y (5), del Código Tributario. Pues bien, es preciso señalar que de la descripción del Derecho nacional realizada por el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial se deduce que, en el presente asunto, los sujetos pasivos disponen, en materia de IVA, de medios procesales menos favorables que los que pueden utilizar en caso de derechos que les otorgue el Derecho nacional en lo que atañe a los impuestos y exacciones distintos del IVA. Por consiguiente, Incumbe al órgano jurisdiccional remitente efectuar las comprobaciones necesarias para garantizar el respeto del principio de equivalencia en cuanto se refiere a la normativa aplicable al litigio del que conoce.

3. Fallo

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto de carácter marcadamente progresivo sobre el volumen de negocios cuya carga efectiva recae principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro debido a que estas empresas realizan los mayores volúmenes de negocios en el mercado de que se trate.