

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085018

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 10 de febrero de 2022

Sala 8.^a

Asunto n.º C-487/20

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. *Compensación o devolución del excedente de IVA. Obligaciones de pago adicionales. Principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad.* El órgano jurisdiccional remitente pregunta si los arts. 179, pfo. primero y 183, pfo. 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 órgano jurisdiccional remitente indica que el régimen general de las obligaciones tributarias relativas a las exacciones e impuestos nacionales establecido en el Código de Procedimiento Tributario 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, 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. Como señaló el propio órgano jurisdiccional remitente, cuando se trata de recursos relativos a obligaciones de pago del IVA derivadas de liquidaciones tributarias impugnadas y de las posibles vías para obtener una suspensión de la exigibilidad de dichas obligaciones, extremo que, no obstante, incumbe verificar al referido órgano jurisdiccional. 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. 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. 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. Por lo que respecta al principio de efectividad, basta con señalar que, en el presente asunto, no parece que quede en entredicho tal principio, toda vez que ni la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia ni las alegaciones que se han presentado revelan que la normativa nacional controvertida en el litigio principal haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo. Por lo tanto, no ha lugar a pronunciarse al respecto. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder que los arts. 179, pfo. primero y 183, pfo. primero, de la Directiva sobre el IVA, así como el principio de equivalencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un régimen de procedimiento relativo a los recursos dirigidos a obtener la devolución del IVA, fundados en una infracción del sistema común del IVA, menos favorable que el aplicable a los recursos similares fundados en una infracción del Derecho interno en materia de impuestos y otras exacciones distintos del IVA.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 179 y 183.

PONENTE:

Don F. Biltgen.

En el asunto C-487/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía), mediante resolución de 22 de septiembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de octubre de 2020, en el procedimiento entre

Philips Orastie SRL

y

Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. J. Passer, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Octava, y los Sres. F. Biltgen (Ponente) y N. Wahl, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Philips Orastie SRL, por los Sres. M. Boian y D.-D. Dascalu y por la Sra. E. C. Antonescu, avocati;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y L.-E. Batagoi, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y J. Jokubauskaite, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 179, párrafo primero, y 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), así como de los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad fiscal.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Philips Orastie SRL y la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes, Rumanía) en relación con el régimen del ejercicio del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 179 de la Directiva sobre el IVA tiene el siguiente tenor:

«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 la 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.»

4. El artículo 183 de esta Directiva dispone:

«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 dicha Directiva establece:

«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 rumano

6. Con arreglo al artículo 157, apartado 2, letra b bis), de la Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala (Ley n.º 207/2015 del Código de Procedimiento Tributario), de 20 de julio de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 547, de 23 de julio de 2015) (en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), no se considerarán deudas tributarias vencidas «las obligaciones tributarias declaradas mediante actos administrativos tributarios impugnados de conformidad con la ley que estén garantizadas con arreglo a los artículos 210 y 211 o al artículo 235».

7. El artículo 233 del Código de Procedimiento Tributario, titulado «Suspensión de la ejecución forzosa», establece, en particular:

«[...]

(2 *bis*) La ejecución forzosa se suspenderá o no se iniciará en cualquiera de las siguientes situaciones:

a) en el caso de las deudas tributarias establecidas en virtud de resolución del órgano tributario competente, si el deudor notifica a la autoridad fiscal, con posterioridad a la comunicación de la resolución, la presentación de una carta de garantía o de una póliza de seguro de caución de conformidad con el artículo 235. La ejecución forzosa continuará o se iniciará si el deudor no presenta la carta de garantía o la póliza de seguro de caución 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 arreglo a la ley y 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.

(2 *ter*) Durante la suspensión de la ejecución forzosa en virtud del apartado (2 *bis*), las deudas tributarias objeto de suspensión no se cancelarán, salvo en caso de que el deudor opte por su extinción de conformidad con el artículo 165, apartado 8.

[...]»

8. El artículo 235, apartados 1 y 5, del Código de Procedimiento Tributario tiene el siguiente tenor:

«(1) En el caso de las reclamaciones presentadas contra los actos administrativos tributarios 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 la autoridad fiscal competente una carta de garantía o una póliza de seguro de caución que cubra el importe de las obligaciones tributarias impugnadas y no pagadas hasta la fecha

de presentación de la garantía. La validez de la carta de garantía o de la póliza de seguro de caución 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 cancelarán, salvo en caso de que el deudor opte por su extinción de conformidad con el artículo 165, apartado 8.»

9. El artículo 303 de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, del Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone lo siguiente:

«(1) Cuando el importe del impuesto correspondiente a las adquisiciones realizadas por un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA, conforme al 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 adeudado, o el importe negativo del impuesto, por las operaciones efectuadas en el 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 acumulado adeudado* se determinará, en el período impositivo de referencia, añadiendo al impuesto adeudado del período impositivo de referencia los importes no ingresados a favor del Tesoro Público, hasta la fecha de presentación de la declaración del impuesto contemplada en el artículo 323, del saldo del impuesto adeudado del período impositivo anterior, y los importes no ingresados a favor del Tesoro Público, hasta la fecha de presentación de la declaración, correspondientes a las diferencias en el IVA adeudado establecidas por los órganos de inspección tributaria mediante liquidaciones comunicadas hasta la fecha de presentación de la declaración. No obstante:

a) en la primera declaración del impuesto presentada ante la autoridad fiscal tras la fecha de concesión de una facilidad en el pago, el impuesto acumulado adeudado para el que se concedió la facilidad en el pago no comprenderá el importe de la declaración correspondiente al período impositivo anterior.

b) en la primera declaración del impuesto presentada ante la autoridad fiscal tras la inclusión de la autoridad fiscal en la masa de acreedores de conformidad con la Ley n.º 85/2014, el impuesto acumulado adeudado con el que la autoridad fiscal fue incluida en la masa de acreedores de conformidad con la Ley n.º 85/2014 no comprenderá el importe de la declaración correspondiente al período impositivo anterior.

(5) Como excepción a lo dispuesto en los apartados (3) y (4), las diferencias negativas del IVA establecidas por los órganos de inspección o los importes no ingresados a favor del Tesoro Público, hasta la fecha de presentación de la liquidación, de las diferencias en el IVA adeudado establecidas por los órganos de inspección tributaria, mediante resoluciones cuya ejecución haya sido suspendida por los órganos jurisdiccionales, con arreglo a la ley, no se añadirán al importe negativo ni al impuesto acumulado adeudado, según el caso, resultante durante los períodos de suspensión o de ejecución de la resolución. Dichas cantidades se incluirán en la declaración del período impositivo en el que finalizó la suspensión de la ejecución de la resolución, para la determinación del importe negativo del impuesto acumulado o, según el caso, del impuesto acumulado adeudado.

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

[...]

Litigio principal y cuestión prejudicial

10. En septiembre de 2016, la Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes practicó una liquidación (en lo sucesivo, «liquidación tributaria») de la que resultaba una deuda a cargo de Philips Orastie por un

importe de 31 628 916 lei rumanos (RON) (aproximadamente 6 325 783 euros) en concepto de IVA y obligaciones tributarias accesorias.

11. Dado que, por lo que se refiere a las cantidades que resultaban de dicha liquidación tributaria, no se suspendía la ejecución, Philips Orastie consignó, en la declaración correspondiente a septiembre de 2016, un importe de 21 799 334 RON (aproximadamente 4 359 866 euros), como «diferencias de IVA a ingresar establecidas mediante la liquidación tributaria y no ingresadas a la fecha de presentación de la declaración del IVA», sin solicitar su devolución. Después de la compensación, resultaba una deuda a cargo de Philips Orastie por importe de 12 096 916 RON (aproximadamente 2 419 383 euros).

12. Por otra parte, Philips Orastie interpuso, el 4 de noviembre de 2016, una reclamación contra la liquidación tributaria, impugnando la legalidad de dicha liquidación en cuanto al importe de 21 799 334 RON (aproximadamente 4 359 866 euros). Junto con dicha reclamación, Philips Orastie presentó una carta de garantía bancaria, emitida el mismo día, para un importe de 31 577 059 RON (aproximadamente 6 315 412 euros). Esta carta de garantía bancaria fue prorrogada mediante escritos adicionales posteriores hasta el 4 de marzo de 2020.

13. Entre noviembre de 2016 y marzo de 2019, Philips Orastie presentó declaraciones del IVA en las que no consignó, en la línea 38 de estas, 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, 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. 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 Orastie había cumplimentado dichas declaraciones ni sobre la manera en que había interpretado las normas pertinentes.

14. Mediante sentencia de 5 de marzo de 2019, la Curtea de Apel Bucuresti (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) estimó el recurso interpuesto por Philips Orastie contra la liquidación tributaria y anuló el importe adicional de IVA de 21 799 334 RON (aproximadamente 4 359 866 euros). De la petición de decisión prejudicial se deduce que, en el momento en que se adoptó esta, dicha sentencia no había ganado firmeza.

15. En sus declaraciones de IVA correspondientes a los meses de abril y mayo de 2019, Philips Orastie tampoco consignó en la línea 38 de estas las diferencias de IVA adeudado establecidas en la liquidación tributaria y que no habían sido pagadas a la fecha de la presentación de esas declaraciones.

16. La Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes informó a Philips Orastie de que consideraba que la línea 38 de las declaraciones de los meses de abril y mayo de 2019, relativa a un importe de IVA adeudado de 12 096 916 RON (aproximadamente 2 419 383 euros), se había cumplimentado de manera errónea y dictó dos resoluciones rectificativas de las referidas declaraciones, mediante las que modificó el importe del IVA adeudado que se había indicado en ellas, incluyendo en el IVA adeudado acumulado la cantidad de 21 799 334 RON (aproximadamente 4 359 866 euros), con efecto directo sobre el importe del IVA a devolver.

17. Después de que la reclamación administrativa interpuesta contra esas resoluciones fuera desestimada, Philips Orastie interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso de anulación contra dichas resoluciones alegando, en particular, que, dado que el Código de Procedimiento Tributario reconoce el efecto suspensivo de la ejecución de las obligaciones tributarias establecidas mediante actos tributarios que han sido impugnados, pero respecto de los cuales se ha presentado una carta de garantía bancaria, la misma regla debía aplicarse también en el supuesto de que esas obligaciones de pago tengan por objeto un importe adicional de IVA fijado por las liquidaciones tributarias impugnadas, máxime cuando tal interpretación fue confirmada por las autoridades fiscales entre los meses de noviembre de 2016 y marzo de 2019. La mencionada sociedad alegó además que, si bien es cierto que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para la transposición de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, deben respetar los principios generales aplicables, a saber, los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del IVA tal como los ha definido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia, los cuales, sin embargo, no han sido respetados en este caso por el Derecho rumano.

18. Por su parte, la Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes sostuvo que el mecanismo de determinación del IVA adeudado o a devolver es un mecanismo especial, y que las disposiciones del artículo 303, apartados 4 y 5, del Código Tributario tienen carácter especial con respecto a las de los artículos 157, 233 y 235 del Código de Procedimiento Tributario, que solo son aplicables a los demás tipos de exacciones y tributos.

Ello implica que la presentación de una carta de garantía bancaria no bastaba para excluir del cálculo del «IVA adeudado acumulado» unas obligaciones tributarias declaradas mediante una liquidación impugnada.

19. En tales circunstancias, la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía) 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

20. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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.

21. Con carácter preliminar, procede recordar que corresponde al Tribunal de Justicia responder a esta cuestión basándose en la normativa nacional y en el contexto fáctico definido por el órgano jurisdiccional remitente, único competente para ello, y proporcionar a este todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar la conformidad de esa normativa con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 38).

22. Así pues, en el presente asunto, no procede examinar la argumentación del Gobierno rumano según la cual Philips Orastie tenía otras opciones distintas de las que eligió para hacer valer sus derechos, opciones que no le habrían supuesto ninguna carga económica adicional. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente no aludió a la existencia de tales opciones en el Derecho rumano, y no corresponde al Tribunal de Justicia detenerse en la interpretación del Derecho nacional que ha efectuado el órgano jurisdiccional remitente.

23. Debe recordarse seguidamente que, 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.

24. 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 Estados miembros, no deja de ser cierto que esa autonomía está limitada por los principios de equivalencia y efectividad (sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 29 y jurisprudencia citada).

25. 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 (sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 33 y jurisprudencia citada).

26. 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, siempre que se respeten los límites fijados en el artículo 252, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartados 47 a 49).

27. En cambio, una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo debe soportar una parte de la carga económica del excedente de IVA durante un período que no se considera razonable menoscaba el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, apartado 27).

28. En el presente asunto, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, procede señalar que, a falta de indicación alguna, en la petición de decisión prejudicial, del período exacto durante el cual un sujeto pasivo no puede, con arreglo a la legislación rumana, obtener la devolución del excedente de IVA a la que puede acogerse en relación con un período impositivo determinado, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para pronunciarse sobre los hechos, decidir si esa legislación impone efectivamente al sujeto pasivo soportar la carga económica del excedente de IVA o de una parte de este durante un período que no se considera razonable en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

29. En cuanto a los principios de equivalencia y efectividad, a los que ya se ha hecho referencia en el apartado 24 de la presente sentencia, se ha de recordar que la regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de Derecho interno (principio de equivalencia) ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, en particular, la sentencia de 30 de junio de 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, apartado 39 y jurisprudencia citada).

30. Es cierto que le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación de los recursos para obtener una restitución dirigidos contra el Estado, verificar si la regulación procesal destinada a garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión otorga a los justiciables se atiene al principio de equivalencia, y examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe verificar la similitud de estos recursos desde el punto de vista de su objeto, de su causa y de sus elementos esenciales (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:2012:478, apartado 31 y jurisprudencia citada).

31. No obstante, el Tribunal de Justicia puede facilitar al órgano jurisdiccional nacional, con vistas a la comprobación que deba realizar este último, determinados elementos relativos a la interpretación del Derecho de la Unión.

32. En el presente asunto, en su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente indica 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 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.

33. Con el fin de demostrar que se respeta el principio de equivalencia, el Gobierno rumano alega, por un lado, que, si Philips Orastie perseguía la suspensión de los efectos de la liquidación tributaria, tenía la posibilidad de solicitar tal suspensión ante la jurisdicción contencioso-administrativa en las condiciones previstas en los artículos 14 y 15 de la Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Ley del Procedimiento Contencioso-Administrativo

n.º 554/2004) (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 1154, de 7 de diciembre de 2004), en su versión aplicable al litigio principal. Por otro lado, para el Gobierno rumano, la negativa a reconocer tal efecto suspensivo en materia de IVA, pese a estar reconocido para otras obligaciones tributarias, no alcanza a poner en entredicho el respeto del principio de equivalencia, dado que dicha suspensión, como tal, no afecta al carácter deducible del IVA ni a la extinción de las obligaciones tributarias. En consecuencia, el régimen de procedimiento aplicado en materia de IVA no es menos favorable que el aplicable a las obligaciones tributarias que se derivan del Derecho nacional, dado que, en cualquier caso, la obligación de pago no se extingue, sino que únicamente se suspende.

34. De esta manera, con el fin de determinar si en el litigio principal se respeta el principio de equivalencia, incumbirá al órgano jurisdiccional remitente 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.

35. No parece ser este el caso, como señaló el propio órgano jurisdiccional remitente, cuando se trata de recursos relativos a obligaciones de pago del IVA derivadas de liquidaciones tributarias impugnadas y de las posibles vías para obtener una suspensión de la exigibilidad de dichas obligaciones, extremo que, no obstante, incumbe verificar al referido órgano jurisdiccional.

36. En segundo lugar, 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. 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.

37. Por lo que respecta al principio de efectividad, basta con señalar que, en el presente asunto, no parece que quede en entredicho tal principio, toda vez que ni la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia ni las alegaciones que se han presentado revelan que la normativa nacional controvertida en el litigio principal haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo. Por lo tanto, no ha lugar a pronunciarse al respecto.

38. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder que los artículos 179, párrafo primero, y 183, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, así como el principio de equivalencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un régimen de procedimiento relativo a los recursos dirigidos a obtener la devolución del IVA, fundados en una infracción del sistema común del IVA, menos favorable que el aplicable a los recursos similares fundados en una infracción del Derecho interno en materia de impuestos y otras exacciones distintos del IVA.

Costas

39. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Octava) declara:

Los artículos 179, párrafo primero, y 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, así como el principio de equivalencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un régimen de procedimiento relativo a los recursos dirigidos a obtener la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA), fundados en una infracción del sistema común del IVA, menos favorable que el aplicable a los recursos similares fundados en una infracción del Derecho interno en materia de impuestos y otras exacciones distintos del IVA.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.
Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.