

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 24 de octubre de 2013 (\*)

«Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Devolución del excedente del IVA mediante compensación – Anulación de los acuerdos de compensación – Obligación de pagar los intereses de demora al sujeto pasivo»

En el asunto C-431/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Rumanía), mediante resolución de 21 de junio de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de septiembre de 2012, en el procedimiento entre

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?**

y

**SC Rafin?ria Steaua Român? SA,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. E. Juhász, Presidente de la Sala Décima, en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Rafin?ria Steaua Român? SA, por el Sr. D. Dasc?lu, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu y por las Sras. E. Gane y A.?L. Cri?an, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Keppenne y L. Lozano Palacios, 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 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 (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (Agencia Nacional de Administración Tributaria rumana; en lo sucesivo, «Agen?ia») y SC Rafin?ria Steaua Român? SA (en lo sucesivo, «Steaua Român?»), en relación con una solicitud de pago de intereses correspondientes a la demora en la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado respecto del IVA del que Steaua Român? era deudora.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 183, párrafo primero, de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«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.»

4 A tenor del artículo 252, apartado 2, de la Directiva IVA:

«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*

5 El procedimiento tributario está regulado por lo dispuesto en la Ordonan?a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedur? fiscal? (Decreto del Gobierno nº 92, sobre el Código de procedimiento tributario), de 24 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Parte I, nº 941, de 29 de diciembre de 2003; publicado de nuevo en el *Monitorul Oficial al României*, Parte I, nº 513, de 31 de julio de 2007), en su versión vigente en la fecha en la que ocurrieron los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código de procedimiento tributario»).

6 El artículo 124 del Código de procedimiento tributario dispone en su apartado 1 lo siguiente:

«Respecto de las cantidades que hayan que restituirse o devolverse a cargo de fondos públicos, los contribuyentes tendrán derecho a exigir intereses a partir del día siguiente al vencimiento del plazo previsto [...]. Los intereses se abonarán previa petición de los contribuyentes.»

7 La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda nº 1857/2007, de 1 de noviembre de 2007 (*Monitorul Oficial al României*, Parte I, nº 785, de 20 de noviembre de 2007), relativa a la aprobación de la metodología de tramitación de las declaraciones negativas de IVA con opción de devolución, dispone, en su capítulo 1, sección B, punto 6:

«Las solicitudes de devolución se tramitarán por orden cronológico, según la fecha de su registro en el órgano tributario, en un plazo máximo de 45 días naturales desde la fecha de presentación de la declaración negativa de IVA con opción de devolución.»

## **Hechos que dieron lugar al litigio principal y cuestión prejudicial**

8 Las declaraciones de IVA de Steaua Română correspondientes a los meses de diciembre de 2007 y enero de 2008 arrojaron saldo negativo por importe de 3.697.738 lei rumanos (RON), cuya devolución aceptó la Agenția después de un control.

9 No obstante, a raíz de ese mismo control, la Agenția practicó una liquidación en la que ilegalmente impuso a Steaua Română dos obligaciones tributarias adicionales por importe de 19.002.767 RON en concepto de IVA y de 5.374.404 RON en concepto de intereses de demora, respectivamente. Acto seguido, adoptó dos acuerdos por los que procedió a la devolución del excedente del IVA mediante compensación, con cargo a la liquidación de esas dos obligaciones tributarias.

10 Al ser desestimadas las reclamaciones de Steaua Română contra la liquidación y los acuerdos de compensación, aquélla interpuso recurso ante la Curtea de Apel Ploiești que los anuló mediante sentencias de 4 de diciembre de 2008 y 14 de octubre de 2009. Los recursos de casación interpuestos por la Agenția contra dichas sentencias fueron desestimados por la Înalta Curte de Casație și Justiție mediante sus sentencias de 9 de junio de 2009 y 13 de mayo de 2010. En consecuencia, la Agenția se vio obligada a devolver a Steaua Română la cantidad de 3.697.738 RON solicitada con carácter principal.

11 Basándose en la ilegalidad de los acuerdos de compensación y de la demora en la devolución del importe del IVA ilegalmente compensado, Steaua Română reclamó asimismo a la Agenția el abono de intereses sobre dicho importe, calculados a partir de la expiración del plazo legal de 45 días establecido para la tramitación de las declaraciones de IVA hasta la restitución efectiva de dicho importe. Calculó el importe de tales intereses en 1.793.972 RON.

12 Como la Agenția no respondió a dicha petición en el plazo establecido por la normativa aplicable, Steaua Română presentó, en dos ocasiones, reclamaciones en las que solicitaba el pago de un importe total de 1.793.972 RON en concepto de intereses legales.

13 La Agenția desestimó dicha petición mediante resolución de 30 de septiembre de 2010, y la Curtea de Apel București, mediante sentencia de 14 de febrero de 2011, anuló esta resolución y condenó a la Agenția a abonar a Steaua Română la cantidad de 1.793.972 RON en concepto de intereses legales hasta el 27 de julio de 2009.

14 La Agenția interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante la Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 En su recurso de casación, la Agenția alegó, en particular, que la Curtea de Apel București incurrió en error de Derecho al condenarla al pago de 1.739.972 RON en concepto de intereses legales, dado que la legislación aplicable no sanciona el modo de tramitar las solicitudes presentadas por los sujetos pasivos, sino únicamente la superación del plazo de tratamiento de tales solicitudes. Pues bien, considera que las declaraciones del IVA y las otras solicitudes presentadas por Steaua Română fueron examinadas respetando los plazos establecidos. En consecuencia, estima que no se devengaron intereses de demora por lo que respecta al período en el que estuvieron vigentes los acuerdos de compensación.

16 Steaua Română invocó la sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Rec. p. I-3873), y señaló que, en esta sentencia, el Tribunal de Justicia se pronunció expresamente sobre la interpretación y aplicación del principio de neutralidad del IVA en relación con el respeto del derecho de las personas a percibir intereses por la demora en la devolución del excedente del IVA. En consecuencia, Steaua Română solicitó la desestimación del recurso de casación por infundado alegando, en esencia, que la Agenția no había respetado los plazos de

devolución del IVA.

17 En estas circunstancias, la Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie, considerando obligatorio acudir al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo 3, como tribunal de casación que conoce en última instancia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«La interpretación del artículo 124 del Código rumano de procedimiento tributario en el sentido de que el Estado no debe pagar intereses por los importes solicitados por las declaraciones de IVA, correspondientes al período comprendido entre la fecha en que éstos fueron compensados y la fecha de anulación mediante resolución judicial de los acuerdos de compensación, ¿es contraria al artículo 183 de la Directiva 2006/112 [...]?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

18 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 183 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo que solicitó la devolución del excedente del IVA soportado respecto del IVA del que es deudor no pueda obtener de la Administración tributaria de un Estado miembro intereses de demora sobre la devolución realizada con retraso por dicha Administración, en relación con un período en el que estaban vigentes unos actos administrativos que excluían la devolución, posteriormente anulados por una resolución judicial.

19 A este respecto, es preciso recordar que, si bien el artículo 183 de la Directiva IVA no establece una obligación de pago de intereses sobre el excedente del IVA que debe devolverse, ni la fecha desde la que se devenguen tales intereses, esta circunstancia no permite, por sí sola, deducir que dicho artículo 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 (sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartados 27 y 28 y jurisprudencia citada).

20 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 (sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 29).

21 Por otra parte, de la jurisprudencia se desprende que determinadas normas específicas que los Estados miembros deben respetar al aplicar el derecho a la devolución del excedente del IVA derivan del artículo 183 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el contexto y los principios generales que rigen en el ámbito del IVA. El derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el 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. Este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejerce inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartados 30 a 32 y jurisprudencia citada).

22 El Tribunal de Justicia ya ha declarado, a la luz de estas consideraciones, que las modalidades de devolución del excedente del IVA no pueden menoscabar el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso de dicho impuesto, lo que implica concretamente que la devolución se efectúe en un plazo razonable (sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 33).

23 Por estos mismos motivos, cuando la devolución al sujeto pasivo del excedente del IVA se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas así generadas, en perjuicio del sujeto pasivo, por la indisponibilidad de las cantidades de dinero controvertidas, sean compensadas mediante el pago de intereses de demora.

24 Sobre este particular, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que 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 esta Directiva (sentencia Enel Maritsa Iztok 3, antes citada, apartado 51). Pues bien, de la resolución de remisión resulta que, en el asunto principal, la legislación nacional aplicable prevé en principio el cálculo de intereses de demora a partir de la expiración de un plazo de 45 días establecido para la tramitación de las declaraciones del IVA.

25 Por otra parte, es preciso señalar que, desde el punto de vista del sujeto pasivo, es irrelevante el motivo de la demora en la devolución del excedente del IVA. En este contexto, no existe ninguna diferencia pertinente entre una devolución producida con retraso debido a una tramitación administrativa de la solicitud que supere los plazos y la producida debido a actos administrativos que excluían ilegalmente la devolución y que fueron posteriormente anulados mediante resolución judicial.

26 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 183 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo que solicitó la devolución del excedente del IVA soportado respecto del IVA del que es deudor no pueda obtener de la Administración tributaria de un Estado miembro intereses de demora sobre la devolución realizada con retraso por dicha Administración, en relación con un período en el que estaban vigentes unos actos administrativos que excluían la devolución, posteriormente anulados por una resolución judicial.

## **Costas**

27 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 Décima) declara:

**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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo que solicitó la devolución del excedente de impuesto sobre el valor añadido soportado respecto del impuesto sobre el valor añadido del que es deudor no pueda obtener de la Administración tributaria de un Estado miembro intereses de demora sobre la devolución realizada con retraso por dicha Administración, en relación con un período en el que estaban vigentes unos actos administrativos que excluían la devolución, posteriormente anulados por una resolución judicial.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.