

**Asunto C-430/19****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

3 de junio de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía)

**Fecha de la resolución de remisión:**

15 de mayo de 2019

**Parte demandante:**

SC C. F. SRL

**Parte demandada:**

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

**Objeto del procedimiento principal**

Recurso contencioso-administrativo y tributario interpuesto por la demandante SC C. F. SRL, en un procedimiento en el que la parte contraria es la Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Administración Provincial de Hacienda M.; en lo sucesivo, «A. J. F. P. M.») y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Dirección General Regional de Hacienda C.; en lo sucesivo, «D. G. R. F. P. C.»), que tiene por objeto la impugnación de un acto administrativo en materia tributaria.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Sobre la base del artículo 267 TFUE, el Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Tribunal de Distrito de Cluj — Sala de lo Contencioso-Administrativo, Tributario, Laboral y de Seguridad Social) solicita que se interprete el principio de respeto del derecho

de defensa desde el punto de vista del acceso al expediente administrativo así como la denominada «teoría de la parte inocente».

### **Cuestiones prejudiciales**

- 1) A la luz del principio de respeto del derecho de defensa según ha sido configurado hasta el momento por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (en las sentencias Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda e Ispas) ¿puede y debe sancionarse con la nulidad expresa un acto administrativo en materia tributaria emitido contra un particular cuando dicho particular no haya tenido la posibilidad de acceder a la información que sirvió de base para emitir ese acto administrativo contra él, a pesar de que su contenido remite a algunos elementos del expediente administrativo?
- 2) ¿Se oponen los principios de neutralidad, proporcionalidad y equivalencia al ejercicio del derecho a la deducción en el ámbito del IVA y del impuesto de sociedades a que a una sociedad que ha tenido una conducta irreprochable desde el punto de vista fiscal se le niegue la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción en el marco del impuesto de sociedades por el comportamiento fiscal de sus proveedores, supuestamente inadecuado sobre la base de elementos como la falta de recursos humanos y de medios de transporte, a lo que se añade que la autoridad tributaria no demuestra actuación alguna de la que resulte la responsabilidad fiscal o penal de los proveedores de que se trata?
- 3) ¿Es conforme con el Derecho de la Unión una práctica nacional que supedita el ejercicio del derecho a la deducción en el ámbito del IVA y del impuesto de sociedades a la posesión de documentos justificantes aparte de la factura, como serían un presupuesto o una certificación de obra, que son documentos justificantes adicionales y no están definidos de forma clara y precisa en la normativa fiscal nacional?
- 4) ¿Puede considerarse, a la luz de la sentencia dictada en el asunto WebMindLicenses, que existe fraude fiscal cuando un sujeto pasivo adquiere bienes y servicios de otro sujeto pasivo que disfruta de un régimen fiscal distinto del que se aplica al primero?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

El principio de respeto del derecho de defensa así como los principios de neutralidad, proporcionalidad y equivalencia.

## **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Ley n.º 207/2015, relativa al Código de procedimiento tributario)

Artículo 9, apartado 1, y artículo 46, apartado 2, letra j), que establecen la obligación del organismo tributario de brindar al contribuyente la posibilidad de manifestar su punto de vista y de mencionar dicho hecho en el acto en materia tributaria que dicte.

Artículo 278, apartado 1, según el cual la reclamación administrativa no suspende la ejecución del acto administrativo en materia tributaria.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 207/2015, relativa al Código tributario), aplicable a partir del 1 de enero de 2016

Artículo 11, apartado 1

«Para determinar el importe de un impuesto, de una tasa o de una cotización social obligatoria, las autoridades tributarias podrán no tener en cuenta aquellas operaciones que no tengan una finalidad económica, ajustando los efectos fiscales de dichas operaciones, o podrán recalificar la forma de una operación o de una actividad con el fin de reflejar su contenido económico».

Artículo 25, apartado 1

«Para determinar el resultado fiscal, se considerarán gastos deducibles los gastos soportados en el marco del desarrollo de la actividad económica, incluidos los regulados en disposiciones legales vigentes, así como las tasas de inscripción, cuotas y aportaciones abonadas a cámaras de comercio e industria, patronales y sindicatos».

Artículo 299, apartado 1, letra a), que establece la obligación de los sujetos pasivos de IVA de poseer, para el IVA soportado, una factura y el documento que acredite.

Código tributario anteriormente en vigor (Ley n.º 571/2003) — artículo 11, apartado 1, artículo 21, apartado 1, artículo 146, apartado 1, letra a) — disposiciones que se corresponden con los artículos del nuevo código tributario antes citados.

## **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 C. F. SRL es una sociedad privada rumana cuyo objeto social consiste en la explotación de recursos forestales. Entre el 29 de agosto de 2016 y el 13 de abril de 2017, dicha sociedad fue objeto de una inspección fiscal por parte de la A. J. F. P. M. Tal inspección tenía por objeto el impuesto de sociedades relativo al periodo comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2016, así como

el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de marzo de 2014 y el 31 de diciembre de 2016.

- 2 A raíz de dicha inspección, se impuso a dicha sociedad la obligación de pagar un mayor impuesto de sociedades y un mayor IVA. La sociedad C. F. SRL interpuso una reclamación tributaria contra la liquidación y el acta de la inspección emitidos por la A. J. F. P. M. La sociedad alegó que la inspección fiscal adoleció de diversas irregularidades, tanto en lo que respecta al procedimiento tributario como a cuestiones de Derecho tributario material.
- 3 La reclamación de la sociedad C. F. SRL fue en parte desestimada por infundada y en parte estimada, quedando la unidad de inspección tributaria obligada a realizar una nueva inspección. En lo que respecta a la parte de la reclamación que fue desestimada, la sociedad C. F. SRL ha interpuesto un recurso de anulación ante el Tribunalul Cluj. En primer lugar, la sociedad C. F. SRL, invocando la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de octubre de 2011, Solvay/Comisión (C-109/10 P, EU:C:2011:686), solicita la anulación de los actos administrativos de inspección alegando que se le negó el derecho a acceder a todo el expediente administrativo durante la fase administrativa del procedimiento.
- 4 La demandante aduce que, ya en la fase escrita del procedimiento de la reclamación administrativa previa, solicitó a los órganos de inspección fiscal que le permitieran ejercitar su derecho de acceso a la totalidad del expediente administrativo. Esa solicitud se formuló en una situación en la que la inspección fiscal había sido suspendida durante seis meses para permitir que otro órgano con funciones de supervisión fiscal, a saber, la Direcția Regională Antifraudă O (Dirección Regional Antifraude O.; en lo sucesivo, «D. R. A. F. O.»), realizara su labor de control y para instar actuaciones de instrucción penal a los órganos competentes. Tal instrucción penal finalizó con el archivo del asunto. Por otro lado, la sociedad C. F. SRL alega que se produjeron ciertas irregularidades de procedimiento.
- 5 Asimismo, la sociedad C. F. SRL ha sido acusada de haber participado en operaciones ficticias en el ámbito del impuesto de sociedades y del IVA. Según las autoridades tributarias rumanas, las operaciones comerciales llevadas a cabo por C. F. SRL con dos socios comerciales son ficticias por cuanto que esos dos proveedores carecían de la capacidad técnica y logística para prestar los servicios en cuestión. Las autoridades tributarias pretenden que la sociedad C. F. SRL responda del comportamiento fiscal supuestamente inadecuado de sus proveedores.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 6 En lo que respecta al acceso al expediente de la inspección, la demandante aduce que, cuando se reanudó el procedimiento de inspección, la sociedad C. F. SRL no fue informada en modo alguno de las consecuencias que en la inspección fiscal había tenido el control llevado a cabo por el otro órgano con funciones de

supervisión fiscal. Por lo demás, las irregularidades de procedimiento comprobadas por la demandante no pudieron invocarse pertinentemente, dado que ni siquiera se planteó formalmente que tuviera derecho de acceso al expediente administrativo de inspección fiscal.

- 7 En su escrito de contestación, la A. J. F. P. M. destaca que la documentación contable original fue retirada por la D.R.A.F.O. en 2013 y que, posteriormente, fue remitida al Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Fiscalía del Tribunal de Distrito de Cluj) que estaba llevando a cabo una investigación sobre la eventual comisión de delitos contra el patrimonio silvícola por parte de C. F. SRL. Señala asimismo que la unidad de inspección fiscal examinó los documentos contables de C. F. SRL en la sede de la Fiscalía del Tribunal de Distrito de Cluj. La A. J. F. P. M. considera, además, que se ha respetado el derecho de defensa de C. F. SRL, comoquiera que el representante legal de la sociedad fue convocado a la sede de la autoridad tributaria para notificarle un ejemplar del acto administrativo de inspección.
- 8 En cuanto a la imputación de la conducta fiscal de sus proveedores, la sociedad C. F. SRL considera, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea referida a la denominada «teoría de la parte inocente», que tal sociedad no puede ser considerada responsable de la conducta fiscal supuestamente inadecuada de sus proveedores. La sociedad C. F. SRL aduce que no puede darse por válida la afirmación de los órganos de inspección fiscal en el sentido de que el carácter ficticio de las operaciones de que se trata se desprende del hecho de que ella no puede presentar otros documentos justificantes distintos de la factura, habida cuenta de que la jurisprudencia del más alto tribunal de Rumanía, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo de Rumanía) establece que la factura es el único documento justificante exigido por la normativa fiscal rumana a efectos del ejercicio del derecho a la deducción, tanto en el ámbito del IVA como en el del impuesto de sociedades.
- 9 La sociedad C. F. SRL también rebate otra afirmación de la unidad de inspección fiscal según la cual el carácter ficticio de las operaciones examinadas en el presente asunto resulta del hecho de que las sociedades proveedoras en cuestión están sujetas al impuesto de sociedades aplicable a las pequeñas empresas, a un tipo igual al 3 % del volumen de negocios, mientras que la sociedad C F. SRL está sujeta al impuesto de sociedades a un tipo del 16 % del beneficio obtenido. La sociedad C. F. SRL arguye que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el asunto WebMindLicenses (sentencia de 17 de diciembre de 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), no puede sostenerse que haya existido un perjuicio para las arcas del Estado, habida cuenta de que sus proveedores han ejercitado su opción legal de que se les aplique un régimen fiscal distinto del elegido por C. F. SRL.
- 10 El escrito de contestación de la autoridad tributaria reproduce fielmente el acto de inspección fiscal y, en él, la A. J. F. P. M. no se refiere en modo alguno a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 11 En cuanto a la cuestión jurídica del acceso al expediente administrativo, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al respeto del derecho de defensa, en particular a las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746), apartado 36; de 3 de julio de 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041), apartado 73, y de 9 de noviembre de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843), apartado 39.
- 12 El órgano jurisdiccional remitente señala que, después de dictarse la sentencia Ispas, el legislador rumano no ha adoptado ninguna medida para regular el concepto de «derecho de acceso al expediente administrativo», en particular, en qué condiciones puede ejercitarse y, sobre todo, qué sanción debe aplicar el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo nacional que aprecia una vulneración de ese derecho. El órgano jurisdiccional remitente observa además que, en el procedimiento tributario rumano, la presentación de una reclamación administrativa previa no suspende la ejecución del correspondiente acto, según se desprende claramente del tenor literal del artículo 278, apartado 1, del Código de procedimiento tributario.
- 13 Habida cuenta de lo anterior, el órgano jurisdiccional remitente alberga serias dudas sobre la sanción que debe aplicar, en el marco del litigio nacional, al acto administrativo de inspección dictado por la A. J. F. P. M., por haber vulnerado el derecho de acceso al expediente administrativo. El órgano jurisdiccional remitente destaca asimismo que la jurisprudencia de los tribunales nacionales relativa a la sanción por vulneración del derecho de defensa no es homogénea.
- 14 En el asunto Ispas, no se solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciase sobre la sanción procesal que el órgano jurisdiccional nacional debe aplicar cuando aprecie que no se ha respetado el derecho de acceso de un contribuyente al expediente administrativo. En conclusión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la sanción que debe aplicarse en caso de vulneración del derecho de defensa de una sociedad como la demandante, cuando no se le ha reconocido el derecho a acceder al expediente administrativo, a la luz del principio del respeto del derecho de defensa recogido por el Derecho europeo.
- 15 La segunda cuestión jurídica guarda relación con el modo en el que, con arreglo al Derecho de la Unión, puede imputarse a una sociedad como la demandante responsabilidad por el comportamiento supuestamente inadecuado de sus proveedores. El órgano jurisdiccional remitente observa que, en el marco de la inspección fiscal, la A. J. F. P. M. no invocó que las dos sociedades que prestan servicio a la sociedad C. F. SRL no hubieran cumplido sus obligaciones declarativas, contables y de pago frente a la Hacienda Pública, sino que tales sociedades proveedoras se benefician de un régimen fiscal que la A. J. F. P. M. considera más favorable que el que se aplica a la sociedad C. F. SRL. El órgano jurisdiccional remitente estima que el hecho de que se aplique un régimen fiscal

distinto al proveedor de un servicio y a su beneficiario, que solo constituye el ejercicio de una opción legal, no puede dar lugar a una situación de fraude fiscal. Por consiguiente, dicho órgano considera que resultaría extremadamente útil, a efectos de resolver la presente controversia, que el Tribunal de Justicia interpretase la denominada «teoría de la parte inocente», en relación con las circunstancias particulares del presente asunto y sobre la base de su anterior jurisprudencia.

- 16 En lo que respecta a la jurisprudencia, el órgano jurisdiccional remitente cita varias sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH, sentencia de 18 de junio de 2010, *Business Support Center c. Bulgaria*, demanda n.º 6689/03, apartado 24, y de 22 de enero de 2009, *Bulves AD Bulgaria*, demanda n.º 3991/03), y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; de 21 de diciembre de 2011, *Ciccala*, C-482/10, EU:C:2011:868, apartados 17 a 19; de 6 de septiembre de 2012, *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; de 13 de febrero de 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 31, y de 22 de enero de 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 52).
- 17 El órgano jurisdiccional remitente también alberga dudas por lo que respecta a los documentos justificantes solicitados por la unidad de inspección fiscal de la A. J. F. P. M. para demostrar el derecho a la deducción en el ámbito del impuesto de sociedades y del IVA. De conformidad con el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el único requisito formal que establece la normativa de la Unión es la posesión de una factura. Sin embargo, en la jurisprudencia del más alto tribunal de Rumanía se han adoptado soluciones en casos concretos de las que ha resultado que el derecho a la deducción en el impuesto de sociedades está supeditado a la presentación de otros documentos justificantes además de la factura. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente considera que también desde esa perspectiva resulta necesario, para resolver la controversia, que se interprete el principio de prevalencia del fondo sobre la forma, teniendo en cuenta las particularidades del presente asunto.