

Asunto C-81/20

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:

12 de febrero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

19 de diciembre de 2019

Parte demandante:

SC Mitliv Exim SRL

Partes demandadas:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agencia Tributaria, Rumanía)

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes, Rumanía)

Objeto del procedimiento principal

Demanda mediante la cual SC Mitliv Exim SRL solicita al Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) que obligue a las partes demandadas Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agencia Tributaria, Rumanía; en lo sucesivo, «ANAF») y Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración para Grandes Contribuyentes, Rumanía; en lo sucesivo, «DGAMC»), al abono de intereses sobre cantidades pagadas por la parte demandante y presuntamente indebidas.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Se solicita, en virtud del artículo 267 TFUE, la interpretación de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112/CE, del artículo 325 TFUE y del artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Cuestiones prejudiciales

- 1) Si los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2016, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 325 TFUE, en relación con circunstancias como las del litigio principal, se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite adoptar o aplicar, contra el contribuyente persona jurídica, medidas sancionadoras tanto en el procedimiento administrativo como en el procedimiento penal que se tramiten paralelamente en su contra por los mismos hechos materiales de evasión fiscal, cuando la sanción del procedimiento administrativo también pueda considerarse de naturaleza penal de acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia, y en qué medida todas estas actuaciones, cuando concurren, presentan un carácter excesivo en relación con el mismo contribuyente.
- 2) A la luz de la respuesta a la primera cuestión prejudicial ¿debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal, que, en el marco del procedimiento administrativo, permite que el Estado, a través de sus órganos tributarios, no tenga en cuenta, por los mismos hechos materiales de evasión fiscal, la cantidad ya pagada en concepto de perjuicio causado por el delito y que a la vez constituye el importe que cubre el perjuicio fiscal, de modo que inmoviliza esa cantidad durante un determinado período de tiempo para después imponer también al contribuyente, en el marco del procedimiento administrativo, obligaciones tributarias accesorias sobre la deuda ya pagada?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia invocadas

Artículo 325 TFUE

Artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículo 2, apartado 1, y artículo 273

Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15), apartados 44 a 63, sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), apartados 25 a 27 y 37, sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de junio de 2012, Bonda (C-489/10), apartados 37 a 44, sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros (C-398/09), apartado 17, y sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de abril de 2013, Irimie (C-565/11), apartados 26 y 27

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 15 de noviembre de 2016, A y B contra Noruega, párrafo 130, en el que se declara que debe demostrarse que los procedimientos duplicados (administrativo y penal) se han combinado para integrarse en un todo coherente, y que ello significa no solo que los objetivos perseguidos y los medios utilizados para lograrlos deben ser sustancialmente complementarios y presentar un vínculo temporal, sino también que las posibles consecuencias derivadas de tal organización del tratamiento jurídico del comportamiento en cuestión deben ser proporcionadas y predecibles para el justiciable.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (Ley n.º 241/2005, para la prevención y represión de la evasión fiscal), artículo 9, apartado 1, letra c), según el cual será constitutivo del delito de evasión fiscal y se castigará con pena de prisión de entre 2 y 8 años y con la privación de determinados derechos, el registro, en los libros contables o en otros documentos contables, de gastos que no se basan en operaciones reales, o el registro de otras operaciones ficticias, si se comete con el propósito de sustraerse al cumplimiento de las obligaciones tributarias, y artículo 10, apartado 1, conforme al cual, en caso de comisión de un delito de evasión fiscal, los límites de la pena prevista por la ley para ese delito se reducirán a la mitad si durante las fases de instrucción o de enjuiciamiento, hasta la primera vista, el acusado cubre íntegramente las pretensiones de la parte civil.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Ley n.º 207/2015, del Código del Procedimiento Tributario), con sus modificaciones y complementos posteriores

- artículo 168, apartados 1 y 2, que establece que cualquier cantidad pagada sin que fuese debida se devolverá al contribuyente, previa solicitud;
- artículo 178, que dispone que, en el caso de las deudas tributarias extinguidas por compensación, los recargos y los intereses de demora, según cada caso, se calcularán hasta la fecha prevista en el artículo 167, apartado 4;
- artículo 182, que establece que, para los importes que la Hacienda Pública haya de devolver o restituir, el contribuyente tendrá derecho a percibir

intereses hasta que se extinga la obligación de devolución y que, en el caso de que el contribuyente resulte acreedor como consecuencia de haberse anulado un acto administrativo en materia tributaria, el contribuyente tendrá derecho a percibir intereses a partir de la fecha en que surta efectos la extinción de la deuda tributaria y hasta la fecha de la devolución o compensación del crédito del contribuyente resultante de la anulación del acto administrativo en materia tributaria. Tales intereses no se reconocerán en caso de que el contribuyente haya solicitado el abono de una indemnización por daños de conformidad con el artículo 18 de la Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Ley n.º 554/2004, del contencioso-administrativo) y tampoco en el supuesto previsto en el artículo 107, apartado 5, del Código del Procedimiento Tributario;

- artículo 277, apartado 1, letra a), que establece la suspensión del procedimiento de resolución de la reclamación administrativa cuando el órgano que llevó a cabo la inspección comunique a los órganos competentes la existencia de indicios de la comisión de un delito que, si quedara demostrada, podría influir en la resolución del procedimiento administrativo;
- artículos 352 y 352, según los cuales los procedimientos administrativos iniciados antes del 1 de enero de 2016 seguirán regulados por la ley anterior.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 pentru aprobarea procedurii de distribuire sau restituire în conturile, respectiv din conturile de venituri bugetare corespunzătoare a sumelor încasate în contul 50.86.09 «Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile articolului 10 din Legea nr. 241/2005» (Orden n.º 2047/2016, del Presidente de la Agencia Tributaria, por la que se aprueba el procedimiento de distribución en las cuentas de ingresos públicos correspondientes, o de restitución desde tales cuentas, de las cantidades cobradas en la partida 50.86.09 «Disponible de las cantidades cobradas en concepto de daños causados y recuperados en virtud del artículo 10 de la Ley n.º 241/2005»; en lo sucesivo, «Orden n.º 2047/2016»).

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism — Serviciul teritorial Craiova (Dirección de Investigación de la delincuencia organizada y del Terrorismo — Servicio Territorial de Craiova; en lo sucesivo, «DIICOT») instruyó diligencias penales contra la parte demandante por la comisión de delitos de fraude en materia de IVA.
- 2 Una vez iniciada la instrucción penal por el delito tipificado en el artículo 9, apartado 1, letra c), de la Ley n.º 241/2005, el Fiscal ordenó la realización de un informe técnico-científico, llevado a cabo por inspectores de «DIICOT», y de una pericial contable. De ellos resultaron obligaciones tributarias por importe total de 9 238 577 RON, de los cuales 3 527 305 RON a cargo de SC MITLIV EXIM SRL

por el período comprendido entre el 1 de noviembre de 2011 y el 21 de septiembre de 2012, al no habersele reconocido el derecho a la deducción del IVA correspondiente a unas adquisiciones de bienes a sociedades proveedoras que, a su vez, los habían adquirido a una sociedad de Chipre.

- 3 Después de que el 28 de octubre de 2014 «ANAF» se constituyera en parte civil en reclamación de dichas cantidades que representan el perjuicio causado a la Hacienda Pública, entre el 12 de diciembre de 2014 y el 29 de septiembre de 2015 la parte demandante pagó, a través de cinco órdenes de pago, la cantidad de 3 527 305 RON establecida provisionalmente a su cargo en el asunto instruido por «DIICOT», con el fin de acogerse a lo dispuesto por el artículo 10, apartado 1, de la Ley n.º 241/2005.
- 4 Durante el período comprendido entre el 21 de octubre de 2015 y el 22 de febrero de 2016, la parte demandante fue sometida a una inspección tributaria que tuvo por objeto el IVA y el impuesto de sociedades correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2010 y el 30 de junio de 2015 y que finalizó con la liquidación de 25 de febrero 2016 y con el acta de inspección tributaria de la misma fecha, que establecieron a su cargo obligaciones tributarias adicionales, en concepto de diferencias en el impuesto de sociedades (2 351 535 RON), de diferencias en el IVA (3 718 357 RON), de recargos correspondientes a las diferencias en el impuesto de sociedades (942 836 RON), de intereses de demora correspondientes a las diferencias en el impuesto de sociedades (357 576 RON), de recargos sobre las diferencias en el IVA (1 560 395 RON) y de intereses de demora correspondientes a las diferencias en el IVA (551 459 RON).
- 5 Tras la solicitud formulada por la parte demandante el 7 de marzo de 2016, las autoridades tributarias procedieron, el 9 de marzo de 2016, a compensar la cantidad de 3 527 305 RON, abonada durante la fase de la instrucción penal, con las cantidades adeudadas determinadas por los órganos de inspección tributaria.
- 6 Contra la liquidación y el acta de inspección tributaria la parte demandante presentó una reclamación administrativa el 31 de marzo de 2016. El órgano competente para su resolución acordó la suspensión del procedimiento con respecto a la cantidad de 9 148 714 RON, en virtud de los artículos 277 y 279 del Código del Procedimiento Tributario, y la desestimación por infundada de la reclamación relativa a la cantidad de 289 424 RON.
- 7 La demanda interpuesta por la actora ante la Curtea de Apel Craiova (Tribunal Superior de Craiova, Rumanía) contra el acta de inspección, la liquidación y la resolución de la reclamación administrativa fue estimada en parte, por la cantidad de 289 424 RON, y desestimada en todo lo demás. Esta sentencia fue recurrida en casación, recurso que se encuentra actualmente pendiente ante la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía).
- 8 Mediante solicitud formulada ante la «DGAMC» el 28 de octubre de 2016, la parte demandante solicitó el reconocimiento de intereses a su favor sobre la

cantidad de 3 527 305 RON, abonada durante la instrucción penal y compensada de conformidad con el artículo 167 del Código del Procedimiento Tributario. Esta solicitud fue desestimada por infundada, basándose en que la cantidad pagada se destinó a la extinción de las obligaciones de pago establecidas en la liquidación de 25 de febrero de 2016.

- 9 El 8 de diciembre de 2017, la Curtea de Apel Craiova condenó penalmente a la parte demandante y la obligó al pago solidario de la cantidad de 9 238 577 RON, en concepto de daños civiles a favor del Estado rumano, con las obligaciones tributarias accesorias debidas, de conformidad con el Código del Procedimiento Tributario, a partir de la fecha de su vencimiento y hasta la fecha del abono total, haciéndose constar los pagos efectuados por esta y manteniéndose el embargo preventivo sobre el stock de mercancías hasta el abono íntegro de la cantidad de 9 238 577 RON.
- 10 En paralelo con el litigio pendiente ante la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo) y habida cuenta de la desestimación, por las autoridades tributarias competentes, de la solicitud de reconocimiento de intereses a su favor, el 16 de febrero de 2017 la parte demandante interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente una demanda por la que se solicita que se obligue al órgano tributario competente a reconocer intereses a su favor por importe de 696 940 RON, por los pagos efectuados con carácter provisional.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 11 La parte demandante sostiene que los órganos tributarios han establecido obligaciones accesorias a su cargo incluso por la cantidad pagada durante la fase de la instrucción penal, aunque esa cantidad estaba a disposición del Estado, y que el juez penal pronunció una sentencia condenatoria obligándola a pagar solidariamente todo el perjuicio sufrido por el Estado, aun cuando la cantidad fijada como obligación a su cargo ya había sido consignada en la cuenta de los órganos estatales.
- 12 La sociedad demandante solicita que se reconozcan a su favor intereses sobre las cantidades que, con el fin de reducir la condena, pagó para cubrir el perjuicio causado por el delito que, según afirma, coincide con el perjuicio fiscal.
- 13 Considera que el pago realizado durante la instrucción penal no puede limitarse a darle la posibilidad de invocarlo en el proceso penal para reducir a la mitad los límites de la pena, sino que también debe surtir efectos en materia fiscal. Dado que se trata del mismo IVA debido al Estado rumano, derivado de los mismos hechos materiales (de evasión fiscal, según lo que se le imputa a la sociedad), tal IVA se ha percibido, prácticamente, dos veces, junto con las correspondientes obligaciones accesorias.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 14 El Tribunalul București señala que lo que se discute es la posibilidad de tramitar, contra la parte demandante dos procedimientos distintos, uno administrativo y otro penal, por los mismos hechos materiales de evasión fiscal, teniendo en cuenta que el pago realizado durante la instrucción penal no goza de reconocimiento en el ámbito fiscal ni tampoco en la vertiente civil del proceso penal.
- 15 De este modo, de la liquidación de 25 de febrero de 2016 y del acta de inspección tributaria de la misma fecha se desprende que las obligaciones accesorias correspondientes a las diferencias en el IVA se calcularon a partir de la fecha de vencimiento, el 25 de octubre de 2010, y hasta el 25 de enero de 2016, incluyendo también el período comprendido entre diciembre de 2014 y septiembre de 2015, en el que la parte demandante pagó la cantidad de 3 527 305 RON que ha permanecido todo este tiempo a disposición de los órganos estatales.
- 16 Pues bien, la parte demandante ha declarado expresamente que tal pago se realizó tanto para reducir la pena como para que cesara el devengo de intereses y recargos, aspecto que los órganos tributarios no tuvieron en cuenta al realizar la inspección tributaria, estableciendo a su cargo intereses y recargos incluso por el período en que había pagado anticipadamente las diferencias en el IVA establecidas.
- 17 Teniendo en cuenta que la inspección tributaria cubrió íntegramente el período objeto de la instrucción penal, lo relevante en el litigio principal es la superposición de los períodos objeto de los dos procedimientos, a saber, desde el 1 de noviembre de 2011 hasta el 21 de septiembre de 2012, dado que la parte demandante solo solicitó los intereses correspondientes al pago indebido del IVA por ese período.
- 18 En cada uno de los dos procedimientos, penal y tributario, se estableció un perjuicio por eludir el pago del IVA a la Hacienda Pública, basado en los mismos hechos materiales cometidos por la parte demandante: 3 527 305 RON el perjuicio causado por el delito y 3 718 357 RON el perjuicio fiscal (diferencias en el IVA establecidas, a las que se añaden las obligaciones accesorias).
- 19 El órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión del posible carácter excesivo de las sanciones aplicadas al contribuyente desde una doble perspectiva, penal y tributaria, y recuerda en este contexto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos mencionada anteriormente, según la cual una normativa nacional que autoriza la acumulación de procedimientos y sanciones, para ser conforme, debe cumplir una serie de requisitos.
- 20 Según el órgano jurisdiccional remitente, si la cantidad se considera debida ya desde el período en el que se llevó a cabo la instrucción penal, entonces los actos administrativos en materia tributaria adoptados con motivo de la inspección tributaria ya no deben incluir obligaciones accesorias relacionadas con esa cantidad, pues esta última se encontraba a disposición de las instituciones

demandadas, mientras que si se considera que la cantidad se debía desde la fecha de la adopción de los actos administrativos en materia tributaria con motivo de la inspección tributaria, la parte demandante tiene derecho al reconocimiento a su favor de intereses y de recargos por el período transcurrido entre diciembre de 2014 y septiembre de 2015, en el que la cantidad estuvo a disposición de los órganos estatales, habiendo sido cobrada en ausencia de título constitutivo de deuda tributaria o de una sentencia firme.

DOCUMENTO DE TRABAJO