

**Asunto C-582/20****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:**

5 de noviembre de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía)

**Fecha de la resolución de remisión:**

23 de julio de 2020

**Parte recurrente:**

SC Cridar Cons SRL

**Partes recurridas:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía)

**Objeto del procedimiento principal**

Recurso de casación interpuesto ante la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía) contra la sentencia de la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía) desestimatoria de la demanda de la parte recurrente SC Cridar Cons SRL, por la que solicitó la anulación de varios actos administrativos tributarios en materia de IVA, a saber, una liquidación tributaria y la resolución de la reclamación administrativa en la que se impugnaba tal liquidación tributaria.

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

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación de la Directiva 2006/112/CE, en particular de los artículos 167, 168 y 178, y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

## **Cuestiones prejudiciales**

- 1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ¿deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que permite que los órganos tributarios, tras practicar una liquidación tributaria denegando el derecho a la deducción del IVA soportado, suspendan el procedimiento de reclamación administrativa hasta la finalización de un proceso penal que podría proporcionar elementos objetivos adicionales relativos a la implicación del sujeto pasivo en fraude fiscal?
- 2) ¿Podría ser distinta la respuesta del Tribunal de Justicia a la cuestión prejudicial anterior si, durante la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa, el sujeto pasivo se beneficiara de medidas cautelares de suspensión de los efectos de la denegación del derecho a la deducción del IVA?

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular los artículos 167, 168 y 178.

Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartados 37 y 38; sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartados 25 y 26; sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartado 22; sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 36; sentencia de 22 de diciembre de 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), apartado 24; sentencia de 6 de septiembre de 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), apartados 25 y 26; sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartados 28 y 53; sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 26.

## **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

*Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Ley n.º 207/2015, sobre el Código de procedimiento tributario): artículo 95, relativo a la liquidación

tributaria, y artículos 113, 118, 127, 128 y 131, relativos, respectivamente, al objeto y a la regulación del procedimiento de inspección tributaria, a la suspensión de la inspección, a la reiteración de la inspección y al resultado de la inspección.

El artículo 132 de esta Ley establece la obligación del órgano de inspección tributaria de poner en conocimiento de los órganos de instrucción penal las comprobaciones realizadas con ocasión de la inspección tributaria que pudieran ser constitutivas de un delito.

El artículo 268, apartado 1, de la misma Ley dispone que, contra el título de deuda, así como contra otros actos administrativos en materia tributaria, se podrá formular una reclamación que constituye una vía administrativa de impugnación y no excluye el derecho a la acción jurisdiccional de quien se considere perjudicado en sus derechos por un acto administrativo en materia tributaria.

El artículo 273 de la citada Ley regula la resolución de la reclamación, que no es susceptible de ulterior recurso administrativo y es obligatoria para el órgano tributario que emitió los actos administrativos en materia tributaria impugnados.

El artículo 277 regula la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa y, en este sentido, dispone que el órgano competente para resolver podrá suspender el procedimiento, de forma motivada, en particular cuando el órgano inspector haya puesto en conocimiento de los órganos competentes la existencia de indicios, en relación con las pruebas para determinar la base imponible, de la comisión de un delito que, si resultara probada, influiría en la decisión que debe pronunciarse en el procedimiento administrativo.

El artículo 278, apartado 1, de esta Ley, establece que la presentación de la reclamación administrativa no suspenderá la ejecución del acto administrativo en materia tributaria, y el apartado 2 dispone que este artículo se entenderá sin perjuicio del derecho del reclamante a solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo en materia tributaria con arreglo a la Ley n.º 554/2004, sobre el contencioso-administrativo.

El artículo 281 establece que la resolución de las reclamaciones se comunicará, entre otros, al reclamante, y que este podrá impugnarla, junto con los actos tributarios a los que se refiere, ante el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo competente.

El artículo 350 prevé que, tras el inicio de la instrucción penal y con el visto bueno del fiscal, en casos debidamente justificados pueda solicitarse a las autoridades tributarias la realización de inspecciones tributarias, conforme a los objetivos establecidos.

*Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (Ley n.º 554/2004, sobre el contencioso-administrativo)

Artículo 14 «Suspensión de la ejecución del acto»

«1. En los casos debidamente justificados y para prevenir un perjuicio inminente, tras haber impugnado el acto, en los términos del artículo 7, ante la autoridad autora del mismo o ante la autoridad jerárquicamente superior, la persona perjudicada podrá solicitar al órgano jurisdiccional competente que acuerde la suspensión de la ejecución del acto administrativo unilateral hasta que el órgano jurisdiccional resuelva sobre el fondo del asunto. Si la persona perjudicada no interpone la demanda de anulación del acto en el plazo de 60 días, la suspensión se extinguirá *ipso iure* y sin formalidad alguna. [...]»

#### Artículo 15 «Solicitud de suspensión mediante la demanda principal»

«1. El demandante podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo unilateral por los motivos establecidos en el artículo 14, mediante demanda dirigida al órgano jurisdiccional competente para anular, en todo o en parte, el acto impugnado. En tal caso, el órgano jurisdiccional podrá acordar la suspensión del acto administrativo impugnado hasta la resolución firme e irrevocable del asunto. La solicitud de suspensión podrá formularse a la vez que la demanda principal o mediante demanda separada, hasta la resolución sobre el fondo del asunto. [...]»

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

- 1 La sociedad Cridar Cons SRL, que ejerce una actividad económica en el sector de la construcción de carreteras y autovías, fue sometida a una inspección tributaria realizada por la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud, Rumanía) que tenía por objeto las obligaciones en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de abril de 2014. Mediante el acta de inspección y la liquidación tributaria de 15 de julio de 2014, el órgano inspector estableció que concurrían las condiciones de fondo y de forma para reconocer el derecho a la deducción del IVA y no planteó ninguna objeción con respecto al presunto carácter ficticio o irreal de las transacciones.
- 2 A comienzos del año 2015, el Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (Fiscalía del Tribunal Superior de Cluj, Rumanía) instruyó diligencias penales con acusaciones de fraude fiscal contra varias personas, entre las que se encontraba el administrador de la sociedad Cridar Cons SRL. En estas circunstancias, a principios del año 2016 la mencionada Fiscalía solicitó a la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca la reiteración de la inspección tributaria a la sociedad Cridar Cons SRL, ya que había pruebas de que, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, esta había realizado adquisiciones ficticias procedentes de varias sociedades.
- 3 La reiteración de la inspección solicitada fue realizada por la Administración Provincial de Hacienda de Cluj en el mes de octubre de 2016 y tuvo por objeto únicamente el IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de

2011 y el 30 de abril de 2014. En el acta de inspección y en la liquidación tributaria de 3 de noviembre de 2016, esta autoridad denegó el derecho a la deducción del IVA respecto de todas las operaciones de adquisición realizadas por la sociedad Cridar Cons SRL con cinco sociedades indicadas por la Fiscalía e impuso obligaciones fiscales adicionales a la sociedad por importe de 2 103 272 RON (IVA de impuesto de sociedades).

- 4 Esta decisión de denegación se basó en una serie de irregularidades constatadas con anterioridad respecto de cinco proveedores de la parte recurrente, concluyendo el órgano tributario que existe la sospecha razonable de que las adquisiciones efectuadas por los cinco proveedores de la parte recurrente son ficticias y que las entregas posteriores a esta última carecen de base real, dando lugar a situaciones artificiales con el fin de crear las condiciones necesarias para que la sociedad inspeccionada aumente artificialmente sus gastos y deduzca el IVA sin base en una operación económica real.
- 5 A la vez que emitió estos actos tributarios, la autoridad tributaria puso en conocimiento de la Fiscalía, el 3 de noviembre de 2016, la presunta comisión de delitos de evasión fiscal en relación con las operaciones analizadas. En efecto, los hechos de que se trata ya eran objeto de las diligencias penales antes mencionadas.
- 6 El 15 de noviembre de 2016, la parte recurrente impugnó por la vía administrativa la liquidación tributaria de 3 de noviembre de 2016. Posteriormente, en virtud del artículo 14 de la Ley n.º 554/2004, solicitó a la Curtea de Apel Cluj la suspensión de dicha liquidación tributaria hasta que el órgano jurisdiccional se pronunciase sobre el fondo. La Curtea de Apel Cluj estimó la demanda de suspensión y esta decisión adquirió firmeza el 17 de enero de 2019, tras haber sido desestimado el recurso de casación interpuesto por las autoridades tributarias.
- 7 Mediante la resolución de la reclamación tributaria de 16 de marzo de 2017, la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca suspendió el procedimiento de reclamación tributaria, en virtud del artículo 277, apartado 1, letra a), del Código de procedimiento tributario, considerando que *«el órgano competente para resolver la reclamación no puede pronunciarse sobre el fondo del asunto hasta que no haya finalizado el proceso penal que confirme o invalide las sospechas de los órganos de inspección sobre la realidad de las operaciones desarrolladas por la recurrente»* con los cinco socios comerciales.
- 8 El 29 de junio de 2017, la sociedad recurrente presentó una demanda ante la Curtea de Apel Cluj solicitando, con carácter principal, la anulación por motivos procedimentales de la resolución de la reclamación y de la liquidación tributaria y, subsidiariamente, la anulación de la resolución de la reclamación y que se obligase a la autoridad tributaria a resolver la reclamación en cuanto al fondo. El 29 de septiembre de 2017 esta demanda fue desestimada, al considerar el órgano jurisdiccional que la autoridad tributaria está facultada para apreciar la oportunidad de la suspensión del procedimiento de reclamación tributaria con el fin de evitar decisiones contradictorias con respecto a una misma situación

jurídica, y que tampoco cabe suspender la ejecución de la liquidación tributaria, dado que la estimación de la demanda formulada con arreglo al artículo 14 de la Ley n.º 554/2004 no tiene fuerza de cosa juzgada sobre la resolución de una demanda basada en el artículo 15 de la misma Ley.

- 9 Contra la sentencia de la Curtea de Apel Cluj interpuso Cridar Cons SRL recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, la Înalta Curte de Casație și Justiție.

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

- 10 La parte recurrente considera que, aunque en una primera fase se le reconoció el derecho a la deducción, posteriormente, en el marco de una reiteración de la inspección tributaria solicitada expresamente por los órganos de instrucción penal, se apreció, sobre la base de pruebas proporcionadas por esos mismos órganos, que las adquisiciones realizadas por ella eran ficticias. Sin embargo, en la fase de la reclamación tributaria, el órgano competente para resolverla contradujo esta interpretación y señaló que el equipo de inspección tributaria solamente había dispuesto de indicios de que las adquisiciones de la sociedad podían haber resultado ficticias y que tales aspectos solo se dilucidarían con la resolución firme del proceso penal.
- 11 En esta situación, la parte recurrente sostiene que se le impide ejercer el derecho a la deducción por el incumplimiento de un requisito, a saber, la confirmación, en el proceso penal, de la realidad de las operaciones, requisito que no está previsto ni en la Directiva 2006/112 ni en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

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

- 12 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente evoca la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el derecho a la deducción del IVA, los requisitos de forma y de fondo para el ejercicio de este derecho, así como el vínculo entre el derecho a la deducción y el objetivo establecido por la Directiva 2006/112 de lucha contra la evasión, el fraude fiscal y los eventuales abusos. A continuación señala que, habida cuenta de esta jurisprudencia, no puede determinar si los elementos objetivos considerados en la liquidación tributaria son suficientes para fundamentar una denegación del derecho a la deducción, debido a que la legalidad de la liquidación tributaria en cuanto al fondo no constituye objeto del litigio.
- 13 Mediante la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa, decidida por la autoridad tributaria, se tuvo en cuenta que las pruebas en el proceso penal podrían proporcionar elementos objetivos que permitieran confirmar las sospechas que llevaron a esta autoridad a denegar el derecho a la deducción del IVA.
- 14 En este contexto, la parte recurrente no puede obtener una resolución judicial en cuanto al fondo de la reclamación dado que, según constante práctica de los

órganos jurisdiccionales en relación con el artículo 281 del Código de procedimiento tributario, la impugnación judicial de una liquidación tributaria solo es posible si a la vez se impugna la resolución de la reclamación administrativa. Ahora bien, a pesar de su denominación de «resolución de la reclamación», la resolución de 16 de marzo de 2017 no soluciona la reclamación de la parte recurrente, sino que solo suspende su procedimiento de resolución.

- 15 Además, de conformidad con el artículo 278, apartado 1, de la Ley n.º 207/2015, del Código de procedimiento tributario, la presentación de la reclamación no suspende la ejecución del acto administrativo en materia tributaria, lo que también es válido durante el período de suspensión del procedimiento de reclamación administrativa.
- 16 La suspensión de la ejecución del acto administrativo en materia tributaria de acuerdo con los artículos 14 y 15 de la Ley n.º 554/2004 podría subsanar esta situación hasta la finalización del litigio, pero el procedimiento regulado por la Ley n.º 554/2004 no garantiza la suspensión del acto, pues los órganos jurisdiccionales aprecian tal suspensión caso por caso.
- 17 Consiguientemente, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de si tal modo de proceder, según el cual en una primera fase se practica una liquidación tributaria que produce efectos inmediatos, denegando el derecho a la deducción del IVA sin que el órgano tributario disponga, en ese momento, de todos los elementos objetivos relativos a la implicación del sujeto pasivo en un fraude fiscal respecto del IVA, tras lo cual, cuando se presenta una reclamación administrativa se suspende el procedimiento de resolución de esta última hasta el esclarecimiento de los hechos en el marco de un proceso penal en el que se realizan precisamente investigaciones relacionadas con la implicación del sujeto pasivo en el fraude fiscal de que se trata, no es contrario al principio de neutralidad que se desprende de la Directiva 2006/112.
- 18 Por otra parte, el procedimiento también podría plantear dudas sobre su compatibilidad con el derecho a un proceso equitativo, garantizado por el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, debido a que la liquidación tributaria mantiene su carácter ejecutivo durante el período de suspensión del procedimiento de reclamación administrativa, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de impugnarla ante el órgano jurisdiccional (ya que tal acción está supeditada a la resolución de la reclamación administrativa en cuanto al fondo).
- 19 Con respecto a la jurisprudencia nacional pertinente, teniendo en cuenta que la oportunidad de la suspensión del procedimiento de reclamación está comprendida en su facultad de apreciación, los órganos jurisdiccionales nacionales algunas veces han estimado y otras han desestimado los recursos de anulación de la resolución de suspensión del procedimiento de reclamación, obligando al órgano tributario a resolver sobre el fondo la reclamación administrativa. También han anulado la resolución de suspensión de la reclamación administrativa basándose

en que, en tanto en cuanto el órgano tributario pudo practicar la liquidación tributaria sin necesidad de aclaraciones relacionadas con el proceso penal, no existe ningún motivo por el que no pueda resolver la reclamación administrativa.

- 20 El órgano jurisdiccional remitente añade que la sentencia que debe pronunciar no es susceptible de ulterior recurso de modo que, en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, tiene la obligación de someter la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

DOCUMENTO DE TRABAJO